Rok II PAŹDZIERNIK 1933 Nr. 10

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU DZIESIĄTEGO.

ORZECZENIA.

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ej okładki.

423.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty organizacyjne[1]).

Koszty organizacyjne nie ulegają potrąceniu z przychodów.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1933 l. rej. 378/30 w sprawie Tow. Przemysłowo-Handlowego „A. L. Sojka" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Jak wynika z zestawienia brzmienia art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym i §§ 15, 16 i 19 rozporządzenia wykonawczego, nie może być potrącana z dochodu w żadnej formie amortyzacja kosztów organizacyjnych, czy też pod tą nazwą zakładowych kapitałów, włożonych w przedsiębiorstwo. Potrącalne są tylko wydatki, związane z eksploatacją już czynnego źródła dochodu, a nie wydatki związane z tworzeniem źródła, jak koszty organizacyjne, cena kupna nieruchomości, firmy i t. p. Jeżeli zaś skarżąca powołuje się na przepis § 16 ust. 5 rozporządzenia wykonawczego, to zauważyć należy, iż nieokreślone bliżej „prawa i przywileje osobiste" A. L. Sojki, o które w danym wypadku chodzi, nie mogą żadną miarą być podciągnięte pod pojęcie przywilejów i praw terminowych, o których mowa w powołanym paragrafie....

Podstawę niniejszego wyroku stanowi podział wydatków przedsiębiorstwa zarobkowego na dwie grupy, a mianowicie: 1) wydatki „źródłowe", t. j. związane z tworzeniem źródła dochodu i 2) wydatki „eksploatacyjne", t. j. związane z eksploatacją tego źródła, czyli z osiąganiem dochodów. Tylko druga grupa (eksploatacyjna) ma być potrącalna z dochodu, a ponieważ koszty organizacji należą do pierwszej grupy (źródłowej), przeto nie mogą być potrącone przy obliczeniu dochodu w celu opodatkowania.

W rzeczywistości ustawa o podatku dochodowym nietylko nie przyjmuje nigdzie takiego podziału wydatków za podstawę rozstrzygnięcia o ich potrącalności lub niepotrącalności, lecz niejednokrotnie zawiera przepisy sprzeciwiające się wyraźnie takiemu podziałowi. Tak np. spłata długów bieżących (towarowych, wekslowych, bankowych) należy niewątpliwie do wydatków eksploatacyjnych, a jest wyraźnie wyłączona od potrącenia (art. 8 p. 2). Tak samo według art. 8 p. 1 niepotrącalne są wydatki np. banku na udzielanie pożyczek jakiegokolwiek rodzaju, chociaż mają charakter eksploatacyjny. Naodwrót są znów potrącalne według art. 10 wydatki na oprocentowanie długów inwestycyjnych i na pokrycie zobowiązań rentowych, choćby te wynikły z tworzenia źródła dochodu, a nie z eksploatacji. Tak więc na płaszczyźnie powyższego podziału wydatków zagadnienie potrącalności lub niepotrącalności kosztów organizacji nie da się wcale rozstrzygnąć.

---

[1]) Por. OPA, II, 427.

Uzasadnienie wyroku wskazuje jednak jeszcze drugą płaszczyznę względnie podstawę rozwiązania, a mianowicie „zestawienie brzmienia art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym". Pierwszy z nich uznaje potrącalność kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia dochodów, nadto amortyzacyj i strat, drugi zaś wyjaśnia, które wydatki i straty nie są objęte temi przepisami, a więc nie mogą być potrącone. Uzasadnienie wyroku nie podaje tylko, który przepis art. 6 lub 8 stanowi przeszkodę potrącalności kosztów organizacji. W rzeczywistości mogą tu wchodzić w rachubę art. 8 p. 1, który uznaje za niepotrącalne wydatki na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu, albo art. 8 p. 6, który orzeka niepotrącalność wydatków nie związanych z osiągnięciem (zachowaniem i zabezpieczeniem) dochodów. Jeżeli koszty organizacji należą do wydatków związanych z tworzeniem (powiększeniem lub ulepszeniem) źródła dochodów, jak to przyjmuje uzasadnienie wyroku NTA, to od potrącalności wyłącza je tylko art. 8 p. 1. Skoro ten już dokonał wyłączenia, to art. 8 p. 6 jako późniejszy nie potrzebuje, a więc i nie może logicznie wyłączać takich samych wydatków po raz drugi, lecz musi odnosić się do jakichś innych wydatków, nie objętych poprzedniemi przepisami (art. 8 p. 1—5). Mogą to być jedynie wydatki niezarobkowe, jak np. na konserwację lub powiększenie majątku prywatnego, nie biorącego udziału w działalności zarobkowej podatnika, wydatki na cele dobroczynne, społeczne, polityczne i t. p.

Ale nawet art. 8 p. 1, napozór tak wyraźny, nie przesądza jeszcze kwestji kosztów organizacji. Racjonalne i zgodne z ustawą jej rozwiązanie wymaga jeszcze odpowiedzi na trzy pytania, a mianowicie: 1) Co to jest źródło dochodu? 2) Co to jest wydatek na tworzenie lub powiększenie źródła dochodu? 3) Czy i o ile t. zw. koszty organizacji należą do takich wydatków?

Pojęcie *źródła dochodu* określa art. 6, choć tylko mimochodem, gdy orzeka potrącalność strat „w przedmiotach podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu". Źródłem dochodu w przedsiębiorstwie zarobkowem są przedmioty majątkowe, t. j. przedmioty materjalne, wierzytelności i inne prawa majątkowe, stanowiące środki działalności zarobkowej właściciela, czyli to, co się pospolicie nazywa *majątkiem zarobkowym* lub kapitałem, a co jest szczegółowo wyliczone i ocenione w stanie czynnym inwentarza. Są to więc *aktywa bilansowe*, t. j. gotówka, towary, surowce, maszyny, narzędzia, weksle, wierzytelności, walory, waluty, budynki, ziemia, wreszcie prawa firmowe, patentowe, koncesyjne i t. p. Ten szeroki zakres pojęcia źródła dochodu należy z naciskiem podkreślić, albowiem często można się spotkać z poglądem, jakoby należały do niego tylko przedmioty inwestycyjne.

Wydatkiem na utworzenie lub powiększenie źródła dochodu jest każdy *wydatek nabywczy*, t. j. taki, za który przedsiębiorstwo otrzymuje przedmiot majątkowy, nadający się do użytku zarobkowego. Sam wydatek może mieć charakter wybitnie eksploatacyjny, nie obliczony wcale na tworzenie ani powiększenie źródła dochodu, lecz tylko na osiągnięcie dochodu, jak np. wydatek na zakupno towarów, materjałów fabrykacyjnych, walut, dewiz, udzielenie pożyczki i t. p. Ale jeżeli przez to powiększają się zasoby majątkowe przedsiębiorstwa, a tem samem źródło dochodu podatnika, to wydatek nabiera charakteru źródłowego. Rozstrzygającem kryterjum jest okoliczność, czy nabyty przedmiot lub korzyść majątkowa należy do stanu czynnego bilansu. Wydatek na jego nabycie staje się wtedy niepotrącalnym w myśl art. 8 p. 1 ustawy. Wszystko inne, a w szczególności przynależność wydatku do grupy eksploatacyjnej czy jakiejkolwiek innej, jest zupełnie obojętne. Jako nabywcze, a tem samem niepotrącalne muszą być traktowane także te wydatki czysto administracyjne, z których korzyści majątkowe nie zostały jeszcze do

dnia bilansowego skonsumowane i należą prawidłowo do aktywów bilansowych, jak np. zapłacone zgóry za przyszły okres rachunkowy czynsze, odsetki, premje asekuracyjne, podatki, płace i t. p., albowiem i przez nie przychodzi do skutku powiększenie źródła dochodu.

Z tego wynika zarazem, dlaczego ustawa nie rozstrzyga kwestji potrącalności względnie niepotrącalności według podziału wydatków na źródłowe i eksploatacyjne: przyczynę stanowi okoliczność, że przeprowadzenie takiego podziału jest niemożliwe, albowiem oba rodzaje wydatków łączą się organicznie z sobą, a zwłaszcza wydatki eksploatacyjne, powiększając źródło dochodu, mają równocześnie charakter źródłowy. Podziałem, jakiego ustawa naprawdę się trzyma, jest tylko podział na wydatki nabywcze i nienabywcze.

Odpowiedź na ostatnie pytanie, dotyczące charakteru kosztów organizacji, nie przedstawia już większych trudności. Wydatki, określane tą nazwą, są dość różnorodne: są wśród nich opłaty stemplowe od kapitału zakładowego (akcyjnego lub udziałowego), są wydatki na poradę i pomoc prawną, na propagandę finansową, są wreszcie wydatki na nabycie praw koncesyjnych, firmowych, lub patentowych, metod fabrykacyjnych, tajemnic handlowych i t. p. Otóż tylko ta ostatnia grupa ma charakter wydatków nabywczych, za które przedsiębiorstwo otrzymuje przedmioty lub korzyści majątkowe, nadające się do bilansowania, a więc powiększające źródło dochodu. Inne wydatki organizacyjne nie mają tego charakteru, bo nie przynoszą ekwiwalentu w postaci trwałej korzyści majątkowej, którąby mogła być umieszczona w stanie czynnym bilansu, a tem samem nie przyczyniają się do powiększenia ani ulepszenia źródła dochodu. Jedynym „nabytkiem" za opłaty stemplowe, wydatki adwokackie, notarjalne lub prasowe są kwity kasowe, które stanowią wprawdzie środki dowodowe, ale są pozbawione wszelkiej wartości majątkowej. Z tego powodu tej części wydatków organizacyjnych nie można odmówić potrącenia z dochodu, skoro art. 8 p. 1 nie uzasadnia jej niepotrącalności.

O ile chodzi o opłaty stemplowe od kapitału zakładowego, to te nie potrzebują uzasadnienia swej potrącalności jako koszty organizacji, bo posiadają je w art. 10, który uznaje za potrącalne wszelkie przymusowe świadczenia publiczne bez względu na okoliczność, czy powstały przy tworzeniu lub powiększaniu źródła dochodu, czy też przy jego eksploatacji. Art. 10 nie rozróżnia tego tak samo, jak powodów powstania wydatków na oprocentowanie długów lub na pokrycie ciężarów rentowych, od których wymaga tylko związku gospodarczego ze źródłem dochodu, ale nie z eksploatacją.

Pozostaje jeszcze kwestja dopuszczalności amortyzacji kosztów organizacyjnych, t. j. ich rozłożenia na więcej okresów rachunkowych zamiast odpisania w całości już w pierwszym roku. Otóż art. 13 ustawy stanowi nieprzezwyciężalną przeszkodę takiej amortyzacji, jednakże tylko co do tej części kosztów, która nie posiada charakteru wydatków nabywczych. Za takie bowiem wydatki weszły do przedsiębiorstwa przedmioty majątkowe, które mogą być amortyzowane według ogólnych zasad, a więc w okresie swej używalności i w miarę jej ubytku zgodnie z art. 6 ustawy. W pierwszym roku muszą zatem być odpisane w całości tylko wydatki nienabywcze.

Prof. Tomasz Lulek

424.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata pożyczonego kapitału.

Strata pożyczonego kapitału nie ulega potrąceniu z przychodów.

Wyrok NTA z 11 stycznia 1933 l. rej. 8624/31 w sprawie Ksawerego Wuenschego w Radomsku przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Skarżący opiera skargę na twierdzeniu, jakoby strata kapitału pożyczonego (wskutek upadłości dłużników) stanowiła stratę związaną z osiągnięciem dochodu. Zapatrywanie to jednak jest zasadniczo błędne. Kapitał, jako taki, uważany być może jedynie za część majątku, a więc za samoistne źródło dochodu, którego utrata nie ma nic wspólnego z poniesieniem kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia dochodu, względnie ze stratą wynikłą z eksploatacji źródła dochodu. Co się tyczy odliczeń od wykazanego dochodu, przewidziane one są i wyliczone taksatywnie w art. 10 ustawy o podatku dochodowym, niema tam jednak bynajmniej mowy, aby w jakikolwiek bądź sposób stracony kapitał przy wymiarze podatku dochodowego ulegał odliczeniu od dochodu....

425.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata kursowa na akcjach Banku Polskiego.

Strata kursowa na akcjach Banku Polskiego nie ulega potrąceniu z przychodów.

Wyrok NTA z 17 października 1932 l. rej. 3222/29 w sprawie firmy „Warszawskie Zakłady Przemysłowe Wyrobu Drożdży Prasowanych, Słodu i Spirytusu" Sp. Akc. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1926.

...Zarzut, kwestjonujący doliczenie przez władzę wymiarową do dochodu Spółki straty kursowej na akcjach Banku Polskiego w sumie 2.048,05 zł, nie jest uzasadniony. W myśl bowiem art. 21 ustawy o podatku dochodowym, za podlegający opodatkowaniu dochód osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, uważa się zyski bilansowe, wykazane w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem, sporządzonem zgodnie z postanowieniami art. 6, 8, 10 i 13 ustawy. Z mocy tych przepisów zysk bilansowy ulega dla celów podatkowych sprosto-

waniu w myśl zasad w przytoczonych artykułach podanych, a w szczególności zgodnie z art. 8 p. 6 w tym kierunku, że, poza wydatkami, wyliczonemi w punktach 1 — 5 tego artykułu, nie mogą być potrącone z przychodów, osiągniętych z poszczególnych źródeł, także „inne wydatki i straty, nie związane z osiągnięciem dochodu". Powyższe postanowienie wyjaśnia ponadto § 19 rozporządzenia wykonawczego poz. 298/21 Dz. Ust. w ten sposób, że nie nadają się do potrącenia wydatki, związane ze źródłem dochodu, czyli majątkiem, dającym przychody.

A ponieważ w danym wypadku chodzi o akcje, będące w posiadaniu Spółki, a zatem o jedno ze źródeł dochodu Spółki, czyli majątek, dający przychody, na którym Spółka w roku sprawozdawczym poniosła stratę, wyrażającą się w bilansie odpowiednim odpisem jego wartości, przeto w myśl wyżej powiedzianego uznać należy, że odnośny zarzut skargi nie znajduje uzasadnienia w przepisach ustawowych. . . .

426.

PODATEK DOCHODOWY.

Szacunek remanentów. Ciche rezerwy. Prawo władzy do podwyższenia szacunku remanentów.

Na prawo władzy do podwyższenia wartości remanentów przy wymiarze na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) nie ma wpływu okoliczność, że odnośna różnica wartości pochodzi z czasu, poprzedzającego okres wymiarowy. (Teza).

Wyrok NTA z 26 kwietnia 1933 l. rej. 9023/30 w sprawie firmy: „Huta Pokój", Śląskie Zakłady Górniczo-Hutnicze Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

. . . Przy ustalaniu dochodu bilansowego firmy za 1927 rok operacyjny firma uskuteczniła spis inwentarza, coprawda nie na 31 grudnia, lecz na 30 czerwca 1927 roku operacyjnego. W tym inwentarzu, który był podstawą do bilansu na 31 grudnia 1927, jak i w inwentarzach ubiegłych lat, względnie w księgach magazynowych, firma wyceniła materjały i produkty zgodnie z przepisami kodeksu handlowego, na który się powołuje, lecz do bilansu zamknięcia 1927 (jak i w latach poprzednich) wzięła szacunek inny, wynikły po odliczeniu globalnem tej samej sumy cichej rezerwy, którą utworzyła kiedyś w p i e r w s z y m b i l a n s i e otwarcia na a k t y w i e w k ł a d o w y m przy swem powstawaniu. O ile więc tworzenie rezerw z ma-

jątku przy powstawaniu przedsiębiorstw, kiedy nie może zaistnieć jeszcze żaden dochód, podlegający opodatkowaniu, gdyż czynności gospodarcze mają dopiero rozpocząć się, nie skutkuje pomniejszenia podstawy wymiaru podatkowego, o tyle tworzenie lub utrzymanie cichej czy jawnej rezerwy w następnych bilansach na rachunkach o charakterze wynikowym, a więc tworzenie cichej czy jawnej rezerwy wynikowej przez niezgodne z ustawą szacowanie towarów i wyrobów, jest sprzeczne z ustawą o podatku dochodowym, ponieważ ma oczywiście wpływ na podstawę opodatkowania, obliczaną dla danego roku operacyjnego, zważywszy, że każdoroczny wynik operacyjny przedsiębiorstwa podlega oddzielnie samoistnemu opodatkowaniu. Skarżąca, utworzywszy kiedyś rezerwę „majątkową", jak sama twierdzi, używała jej w charakterze jakgdyby regulatora wyników swoich gospodarczych przez szereg lat, m. i. w rozpatrywanym 1927 roku gospodarczym i żąda, aby władza wymiarowa przyznała, że ta w pierwszym bilansie otwarcia utworzona rezerwa „majątkowa" jest tą samą „rezerwą wynikową", która jest przedmiotem sporu, oraz że była ona już opodatkowana, gdyż była to „rezerwa wynikowa" utworzona już w r. 1923, a więc obecnie może być bez skutków podatkowych odliczana z roku na rok od sumy ogólnej szacunku pozostałości remanentowych. Skarżąca twierdzi dalej, że gdyby nawet nie była ona opodatkowana, to prawo władz do dodatkowego wymiaru za r. 1923 wygasło już. Skarżąca zaznacza pozatem, że nie ma możności obecnie przedstawienia dowodu na to, że rezerwa ta, utworzona już w r. 1923, została opodatkowana w r. 1924, że władze winny same posiadać dane co do tego, skoro dokonywały wymiaru podatkowego w r. 1924 za r. 1923. Skarżąca twierdzi, że nie może nawet żądać od zagranicznego koncernu żadnych odnośnych dowodów, ponieważ akta i dowody znajdują się już u innego koncernu zagranicznego, który przejął interesy poprzedniego, na podstawie ksiąg którego był dokonywany wymiar podatkowy podług pewnego klucza, uzgodnionego z władzami.

Otóż zauważa się przedewszystkiem, że w granicach ustawowych wolno jest przez szacunek remanentów podatnikowi wpływać na wysokość zysku bilansowego, względnie podatkowego, lecz z chwilą przekroczenia postanowień ustawy władza wymiarowa jest uprawniona do wprowadzenia poprawek. Ciągłość bilansowa, na którą powołuje się skarżąca, polega na tem, aby pozycje zamknięć rachunkowych roku, bezpośrednio poprzedzającego opodatkowywany rok operacyjny, były te same co i z początkiem nowego okresu gospodarczego, będącego przedmiotem opodatkowania. W grę więc wchodzą zawsze tylko dwa bezpośrednio po sobie następujące okresy, względnie bilans

zamknięcia i bezpośrednio następny bilans otwarcia. Zasada ta nie ma nic wspólnego z przepisami o prawidłowem szacowaniu remanentów, które zostaje dokonywane niezależnie zupełnie od ciągłości bilansowej z końcem każdego roku operacyjnego oraz niezależnie od tego, czy szacowanie w ubiegłym roku operacyjnym było prawidłowe, czy nieprawidłowe, gdyż tu zasada ciągłości bilansowej działać nie może, ponieważ wysokość szacunku takich samych nawet przedmiotów zależna jest od zupełnie innych czynników i nie jest ustawowo ta wysokość uzależniona od szacunku ubiegłego roku. Słusznie zatem władza pozwana twierdzi, że chodzi nie o „cichą rezerwę", którą utworzyła skarżąca na majątku swym przy pierwszem zaprowadzeniu ksiąg, lecz o niezgodne z ustawą szacowanie remanentów w 1927 roku operacyjnym, na wysokość którego nieprawidłowe szacunki z lat poprzednich wpływu mieć nie mogą z punktu widzenia wymiaru podatku dochodowego na 1928 rok podatkowy. Skarżąca miała prawo żądać opodatkowania zysku bilansowego na podstawie swych ksiąg i swego bilansu dopiero począwszy od 1 stycznia 1924, gdyż przedtem, niezależnie nawet od jej charakteru filjalnego w stosunku do zagranicznego koncernu, jak sama skarżąca twierdzi, ani ksiąg handlowych nie prowadziła, ani majątku własnego nie posiadała. W r. 1924 skarżąca była opodatkowana nie na podstawie zysku bilansowego, lecz według wyżej już wspomnianego klucza. Na podstawie więc innego zupełnie kryterjum władza opodatkowała skarżącą w r. 1924, a mianowicie w pewnym średnim stosunku do ogólnego zysku koncernu, ponieważ skarżąca, nie prowadząc ksiąg, pod art. 21 ustawy o podatku dochodowym nie podpadała. Dlatego też w żadnym razie powołanie się na nieznane i nieudowodnione fakty uwzględnione być nie może. Wywód zaś skarżącej, dopuszczający możliwość, że utworzona przez nią w dniu 1 stycznia 1924 w pierwszym bilansie otwarcia rezerwa na części majątku, który wprowadziła skarżąca jako aktyw do tego pierwszego bilansu otwarcia, powstała z „wyniku", poprzedzającego rok 1924, nie może w tym stanie rzeczy żadnego wpływu wywrzeć na decyzję władz, gdyż każdy aktyw wprowadzony do pierwszego bilansu, czy to w postaci wkładu gotówkowego akcjonarjuszów, czy w postaci aportu, zawsze jest wynikiem czyjejś uprzedniej działalności gospodarczej, która u niego mogła być opodatkowana, a mogła i nie być, a pozatem w danym wypadku skarżąca nie mogła ustalić nawet tego, gdyż w r. 1923 nie ona była, jak twierdzi sama, właścicielką remanentu, lecz tylko zagraniczna centrala. Skarżąca, prowadząc księgi handlowe dopiero od 1 stycznia 1924, od tej daty ma prawo powoływania się na ciągłość opodatkowania.

Z faktu, że władze podatkowe nie ustaliły „cichej rezerwy"

w latach operacyjnych 1924 do 1926 włącznie, nie może oczywiście wypływać dla skarżącej żadna korzyść w r. 1927, w którym władze ustaliły utworzenie „cichej rezerwy". Władza wymiarowa — wbrew temu, co mylnie twierdzi skarżąca — nie powołuje się wcale na art. 85 ustawy o podatku dochodowym i nie prostuje szacunku poprzednich bilansów zamknięcia, ani nie dokonała żadnego dodatkowego opodatkowania za lata ubiegłe. Władza, zbadawszy zgodnie z prawem samoistnie rok operacyjny 1927, kwestjonuje wyłącznie zeznany zysk bilansowy tego roku, ustaliwszy „cichą rezerwę" na remanentach materjałów i wyrobów firmy, powstałą przez niezgodne z przepisami art. 21 ustawy o podatku dochodowym w związku z §§ 40 i 261 niem. kodeksu handlowego oszacowanie remanentów w r. 1927. Między stronami nie jest sporna wysokość różnicy szacunku remanentów.

Skarżąca zarzuca także władzy, że niesłusznie doliczyła do dochodu sumę zł 2.795.100,65, jako różnicę szacunku remanentów quaestionis, już choćby z tego względu, że w myśl § 261 niem. kodeksu handlowego oraz przepisów o bilansowaniu w złotych firma była uprawniona do zniżenia szacunku do dowolnej granicy, gdyż jest ustawowo skrępowana tylko górną granicą szacunku.

Jak to już niejednokrotnie NTA wypowiedział, a w szczególności w wyroku z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25 (Zbiór wyroków Nr. 1314) i wyroku z 18 marca 1932 l. rej. 159/29 w sprawie Banku Śląskiego Sp. Akc. w Katowicach, szacunek remanentów, który nie wykracza poza górną granicę, zakreśloną w § 261 niem. kodeksu handlowego, nie musi być przez sam fakt nieprzekroczenia tej górnej granicy uznany przez władzę wymiarową za prawidłowy, ponieważ § 40 powołanego kodeksu oraz art. 21 ustawy o podatku dochodowym nie pozostawiają dolnej granicy szacunku nieograniczonemu uznaniu podatnika. Ten ostatni nie jest wprawdzie związany ścisłemi normami, lecz winien przy szacunku postępować według zasad kupieckich i kierować się staranną oceną wszystkich momentów gospodarczych. Władzom wymiarowym przysługuje zaś prawo badania, czy szacunek remanentów nastąpił z zachowaniem tych zasad. Skoro więc władza wymiarowa stwierdziła uderzającą obniżkę szacunku remanentu wziętego do bilansu w porównaniu z ceną własnego zakupu, względnie z kosztem wyrobu, przy ustaleniu okoliczności, że cena rynkowa - sprzedażna była wówczas wyższa, a skarżąca wyjaśniła, że rezerwę cichą stworzyła w celu zabezpieczenia się od ewentualnych przyszłych strat, zaś na żądanie postawione w dekrecie wątpliwości Izby Skarbowej z 25 marca 1929, aby skarżąca udowodniła, dlaczego wartość przedmiotów tych (materjałów i produktów) o tyle została zniżona, t. j. z sumy zł 6.380.937,44, stanowiących cenę zakupu względnie kosztów produkcji, spadła w bilansie do sumy

zł 3.585.836,79, skarżąca powtórnie nie zaprzeczyła temu, że są to rezerwy, i zaznaczyła, że nigdy nie twierdziła tego, aby wartość przedmiotów remanentowych się zmniejszyła, a broniła się tylko gołosłownie, że rezerwa ta była już opodatkowana, — to władza wymiarowa miała prawo doliczyć różnicę szacunku remanentu quaestionis do podstaw wymiaru, gdyż takie nieuzasadnione obniżenie cen szacunkowych jest sprzeczne z powołanemi przepisami ustawy o podatku dochodowym i kodeksu handlowego niem. i z powołaną dotychczasową judykaturą NTA.

Względy zaś, któremi się kierowała skarżąca, uskuteczniając globalną obniżkę salda książkowego remanentów, a więc chęć zabezpieczenia się od ewentualnych strat przez stworzenie cichej rezerwy z końcem 1927 roku operacyjnego, nie znajdują żadnego podtrzymania w ustawie o podatku dochodowym, która nie uznaje takich rezerw ani jawnych, ani cichych za pozycje potrącalne....

1. Uchwalona przez NTA zasada ujęta została w motywach wyroku w redacji bardziej szerokiej, a tem samem i bardziej teoretycznej, w słowach następujących: „Wysokość szacunku takich samych nawet przedmiotów [w dwóch kolejnych zamknięciach rachunkowych] zależna jest od zupełnie innych czynników i nie jest ustawowo ta wysokość uzależniona od szacunku ubiegłego roku”.

Mamy więc do czynienia z zagadnieniem ciągłości bilansowej.

Stwierdzić należy przedewszystkiem, że NTA już od r. 1927 w szeregu wyroków kwestją tą się zajmował, a to również w związku z oceną remanentów przedsiębiorstw górnośląskich. W sprawach l. rej. 3436/25, 1634/25, 3208/25, 2467/28 (wyroki w pierwszej i ostatniej z tych spraw są ogłoszone w Zbiorze wyroków Nr. 1314 i 299 S) władza podwyższyła szacunki, wychodząc z założenia, że bilansowe wartości były niższe od rzeczywistych. Argumentacja skarżących płatników, polegająca m. i. na tem, iż w poprzednim bilansie przyjęta została ta sama zasada szacowania, została przez NTA odrzucona z tem uzasadnieniem, iż podstawą wymiaru jest każdoroczne zamknięcie rachunkowe, wobec czego zbyt niski szacunek, przyjęty w poprzednim roku, nie może mieć jakiegokolwiek znaczenia przy wymiarze podatku za rok następny. Bilans podatkowy w Polsce jest niczem innem jak bilansem kupieckim. Stanowisko takie dało mi podstawę do wypowiedzenia poglądu (Die theoretischen Grundlagen der polnischen Einkommensteuerbilanz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1931, str. 366) że NTA, uznając zasadę formalnej ciągłości bilansowej, nie uznaje zasady materjalnej ciągłości bilansowej. Ten stan rzeczy tłumaczyłem brakiem podatkowych przepisów co do wartości bilansowych.

W ogłoszonym obecnie wyroku, jak widzimy, stanowisko, zajęte w r. 1927 przez NTA, nietylko nie uległo zmianie, lecz zostało w sposób specjalny podkreślone.

2. Polskie prawo podatkowe nie zawiera rzeczywiście specjalnych norm w przedmiocie sporządzania bilansów. Czy z tego może wynikać, że władza rzeczywiście nie ma możności kwestjonowania zamknięcia rachunkowego (zatwierdzonego przez Walne Zgromadzenie) z powodu braku ciągłości materjalnej, to jest niestosowania tych samych zasad szacowania co w bilansie, który był podstawą do wymiaru podatku za rok poprzedzający?

Na pytanie to odpowiedzi oczywiście należy szukać w prawie handlowem. Otóż — o ile chodzi o prawo niemieckie — zarówno Staub (komentarz do H.G.B.,

§ 261 uw. 7), jak i Brodmann (komentarz do H.G.B., § 213 uw. 7) są zdania, że ciągłość bilansowa nie obowiązuje (por. moje uwagi do polskiego prawa w Komentarzu do Prawa o spókach akc. pod red. Kona, art. 101 uw. Ii, Ik).

Brodmann czyni jednakże tę dystynkcję, iż uznaje prawa akcjonarjusza zgodnie ze zwyczajami handlowemi do zakwestjonowania bilansu z powodu braku ciągłości bilansowej. Rozumowanie Brodmanna jest słuszne: akcjonarjusz (u nas na zasadzie art. 74 i 76 prawa akc.) może domagać się wydzielenia dywidendy względnie oponować przeciwko wydzieleniu fikcyjnej dywidendy, powołując się właśnie na zasadę materjalnej ciągłości bilansowej. Wierzyciel spółki takiego prawa nie posiada (nie zachodzi tu różnica pomiędzy prawem niemieckiem a polskiem).

Uprawnienia władzy wymiarowej na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym nie są identyczne z uprawnieniami wierzyciela spółki. Jestem natomiast zdania, że władza wymiarowa narówni z akcjonarjuszem jest uprawniona do zakwestjonowania bilansu z powodu niezachowania ciągłości bilansowej.

W ten więc sposób dochodzę do konkluzji, że na tle prawa polskiego teza NTA podlega w tym sensie ograniczeniu, iż władza może przeciwstawić spółce zasady materjalnej ciągłości bilansowej, natomiast nie jest dopuszczalne, by odwrotnie spółka wbrew własnemu bilansowi zasadę tą przeciwstawiła władzy wymiarowej.

3. Prawo niemieckie (§§ 19 i 20 ustawy o podatku dochodowym) przewiduje dla celów podatkowych zachowanie materjalnej ciągłości bilansowej (por. komentarze Eversa i Strutza oraz liczne monografje: Bühler, Bilanz und Steuer, 1933, str. 61; Helpenstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, 1932, str. 93; Hein, Steuerrecht und Handelsrecht, 1928, str. 139; Reisch-Kreibig, Bilanz und Steuer, II, 1930, str. 24, 41, 181, 403).

Francja i Włochy nie znają specjalnych przepisów podatkowych o ciągłości bilansowej (por. Aufermann, Die französische Steuerbilanz, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1929, str. 384 i Die italienische Ertragsteuerbilanz, tamże 1930, str. 159). Słusznie jednakże podkreśla Aufermann, że władza podatkowa, o ile nie chce bezczynnie patrzeć, jak się wymyka dochód z opodatkowania, zmuszona jest zawsze do odwoływania się do zasad ciągłości bilansowej. Pogląd powyższy musimy uznać dla stosunków polskich nietylko de lege ferenda, ale również za dopuszczalny, jak wyżej powiedziano, de lege lata.

W. J. Szatensztejn

427.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty organizacyjne[1]). Wypłata dodatkowego wynagrodzenia dyrekcji spółki akcyjnej za lata dawniejsze[2]).

1. Koszty organizacyjne nie ulegają potrąceniu z przychodów.

2. Okoliczność, iż wydatek stanowi dodatkowe wynagrodzenie dyrekcji spółki akcyjnej za czas przed okresem operacyjnym, nie wyklucza jeszcze uznania pozycji tej za potrącalną.

---

[1]) Por. OPA, II, 423.

[2]) Analogiczną kwestją prawną zajmował się NTA w wyroku z 12 stycznia 1931 l. rej. 2780/28 (sprawa Tow. Akc. Łódzkich Wąskotorowych Elektr. Kolei Do-

Wyrok NTA z 4 maja 1933 l. rej. 4878/30 w sprawie Elektrowni w Kielcach Sp. Akc. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Jak to już niejednokrotnie NTA orzekł i uzasadnił, koszty organizacyjne, jako wydatki nie związane ani z osiągnięciem, ani z zachowaniem, ani wreszcie z zabezpieczeniem przychodów, a związane, jak sama nazwa wskazuje, z organizowaniem przedsiębiorstwa, a więc z tworzeniem źródła dochodu, nie są odliczalne od przychodów. Wynika to z postanowień art. 6 i art. 8 l. 6 ustawy o podatku dochodowym i z ustawowego pojęcia dochodu podatkowego, które nie pokrywa się z pojęciem dochodu handlowego. Powołany przez skarżącą § 34 rozporządzenia wykonawczego, (będący przepisem wykonawczym do art. 17 i 22 ustawy), aczkolwiek nakazuje stosować zasady buchalterji i zwyczaje handlowe przy obliczaniu dochodu, jednak w ust. 1 wkłada na podatników obowiązek odpowiedniego sprostowania (w zeznaniu) zamknięcia rachunkowego, o ile obliczenie dochodu na podstawie ksiąg nie odpowiada wymogom § 33 rozporządzenia, dotyczącym m. i. potrącalności kosztów w myśl art. 6 ustawy. W ust. 4 zaś tenże paragraf przepisuje wyraźnie, iż nadwyżkę potrąceń, nieuzasadnioną obowiązującemi postanowieniami, należy doliczyć do zysku bilansowego. Prawidłowo więc buchalteryjnie i zgodnie z zasadami kupieckiemi wykazany przez przedsiębiorstwo czysty dochód winien być przyjęty przez władze wymiarowe za podstawę wymiaru podatku dochodowego o tyle, o ile wymienione zasady, podług których czysty dochód był ustalony, całkowicie pokrywają się z ustawowem pojęciem dochodu podatkowego. Zapis buchalteryjny, sam przez się zgodny i z nauką buchalterji i z zasadami handlowemi, nie przesądza jeszcze kwalifikacji wydatku ze stanowiska ustawy podatkowej.

Co się tyczy doliczenia przez władzę do podstawy wymiaru kwoty zł 9.410, to okoliczność, iż chodzi o dodatkowe wynagrodzenie dyrekcji za przedostatni rok gospodarczy, 1926, wypłacone dopiero w roku następnym, t. j. 1927, nie wyklucza jeszcze uznania pozycji tej za odliczalną od przychodów 1927 r. Wprawdzie zasadą jest, że wydatki, odnoszące się do określonego roku gospodarczego, winny w przedsiębiorstwach, prowadzących prawidłowe księgi, być zarachowane w tymże roku, jednak jeżeli np. kwestja przyznania wynagrodzenia powsta-

---

jazdowych). Chodziło w tej sprawie o wydatek na tenutę dzierżawną za grunt za lata ubiegłe. NTA uznał, że wobec obrony skarżącej firmy, iż spóźnienie wypłaty zostało spowodowane wyłącznie obliczeniem należnej kwoty przez właściciela gruntu dopiero w roku operacyjnym, instancja odwoławcza nie mogła wyłącznie oprzeć swego orzeczenia na zasadniczem zakwalifikowaniu spornego wydatku jako pokrycia straty za ubiegłe lata (art. 8 p. 2 ustawy o podatku dochodowym).

nie dopiero po upływie roku gospodarczego, w szczególności jeżeli wtedy dopiero wynagrodzenie to stanie się płatnem lub może być ustalone, fakt późniejszej wypłaty takiego wynagrodzenia nie może jeszcze skutkować niezaliczenia takiej wypłaty do wydatków tego roku gospodarczego, w którym wydatek ten został efektywnie poniesiony lub buchalteryjnie uwzględniony. Idzie o to, aby wydatek taki dwa razy nie był uwzględniony, a następnie — aby w ten sposób płatnik dowolnie nie przerzucał wydatków jednego roku na drugi.

Ponieważ władza, wychodząc z zapatrywania, iż już sama okoliczność, że nie chodzi o wynagrodzenie za rok operacyjny, wyklucza zaliczenie wydatku do potrącalnych kosztów, nie rozpoznała zarzutu odwołania pod wskazanym wyżej kątem widzenia, należało uznać orzeczenie w tym punkcie za dotknięte istotną wadliwością. . . .

W związku z drugą tezą, podaną przy powyższym wyroku, nasuwają się następujące uwagi:

W myśl art. 13 ustawy o podatku dochodowym każdy rok operacyjny stanowi zamkniętą całość.

Zagadnienie potrącalności kosztów, odpisań i odliczeń, o których mowa w art. 6 i 10 ustawy, w związku z postanowieniami art. 13, traci na aktualności przy wymiarach podatku dochodowego płatnikom, nie prowadzącym ksiąg handlowych względnie gospodarczych. Z uwagi na szeroko stosowane normy przeciętnej dochodowości (gospodarstw rolnych, przedsiębiorstw i zajęć, a nawet nieruchomości miejskich), wszystkie te potrącenia są już wkalkulowane w normy, z wyjątkiem odliczeń, o których mowa w art. 10 p. 1 do 4 ustawy (odsetki, renty, trwałe ciężary oparte na tytułach prawnych, opłaty i premje ubezpieczeniowe), oraz tych podatków i świadczeń z p. 5 tegoż artykułu, które nie mają charakteru powszechnego. Indywidualna ocena potrącalności wspomnianych kosztów, odpisań i odliczeń w ramach art. 13 ustawy w powyższym przypadku z reguły nie ma miejsca. Zagadnienie to, o ile chodzi o płatników nie prowadzących ksiąg, nie jest tak bardzo aktualne również i z uwagi na przepisy § 18 ust. 1 przepisów wykonawczych, który mówi, że przychody i koszty winny być przyjęte w tej sumie, w jakiej one w miarodajnym roku zostały r z e c z y w i ś c i e osiągnięte, względnie poniesione. W ten sposób rozporządzenie wykonawcze kładzie nacisk na moment efektywnego osiągnięcia przychodów i efektywnego poniesienia kosztów, bez wdawania się w ocenę, za jaki okres te przychody przypadają, względnie koszty są ponoszone. Bezsporny czynsz dzierżawny za r. 1928, płatny w tymże roku, a otrzymany faktycznie w r. 1931, podlega opodatkowaniu w 1932 roku podatkowym, bezsporne odsetki od długu za r. 1929, płatne w r. 1929, a wypłacone efektywnie w r. 1932, są potrącalne w 1933 roku podatkowym. Bezzasadne jednak byłoby żądanie potrącalności tych odsetek w 1934 roku podatkowym.

Inaczej jednak przedstawia się sprawa stosowania przepisów art. 13 ustawy, o ile chodzi o płatników, prowadzących księgi handlowe lub gospodarcze. W myśl zasad prawidłowej księgowości, księgować należy nietylko efektywnie osiągnięte przychody i poniesione wydatki, lecz również przychody i wydatki danego roku, chociażby nawet nie zostały efektywnie osiągnięte względnie poniesione. Np. bezsporne odsetki od długu za r. 1930, płatne w r. 1930, winny być zaksięgowane w r. 1930, a bezsporny podatek przemysłowy, płatny w r. 1931, powinien być zaksięgowany

w r. 1931, chociażby nawet efektywna wypłata nastąpiła w r. 1933. W przypadku prowadzenia ksiąg, w myśl § 18 ust. 2 i 3 przepisów wykonawczych, przy ustalaniu dochodu podatkowego należy brać w rachubę również takie zaksięgowane przychody, które mają dopiero wpłynąć na korzyść płatnika, oraz takie koszty, które zostały już zarachowane, chociaż ich jeszcze rzeczywiście nie poniesiono, o ile tylko odnoszą się do danego roku gospodarczego.

Może się jednak zdarzyć, że wysokość przychodów względnie wydatków, odnoszących się do danego roku gospodarczego, nie jest płatnikowi w tym roku znana lub jest przedmiotem sporu. W tym przypadku nieznane względnie sporne przychody i wydatki winny być wzięte pod uwagę przy ustalaniu dochodu podatkowego za ten rok gospodarczy, w którym wysokość ich została definitywnie względnie bezspornie ustalona. W tym bowiem dopiero okresie płatnik jest w możności ujawnić przychody względnie wydatki w swoich księgach w ich definitywnej wysokości. Oczywistem jest, że płatnikowi wolno ujawnić w księgach w postaci rezerw przypuszczalne sumy, jakie osiągnie względnie będzie musiał ponieść; jeżeli jednak tego nie czyni, nie powinien ponosić pod względem podatkowym żadnych ujemnych konsekwencyj tego rodzaju postępowania. Np. sporny czynsz dzierżawny za 1932 rok gospodarczy, którego wysokość została ustalona między stronami w r. 1933, a sam czynsz uiszczony w r. 1934, powinien być w zasadzie księgowany w r. 1933 i w tymże roku gospodarczym powinien być uznany za potrącalny przy ustalaniu dochodu podatkowego. W r. 1932, t. j. w okresie, do którego się odnosi, czynsz ten nie mógł być księgowany, ponieważ jego wysokość nie była znana płatnikowi, a ewentualne zaksięgowanie miałoby raczej charakter rezerwy na przyszły wydatek, sporny co do swej wysokości.

Art. 13 ustawy o podatku dochodowym ma na celu uniemożliwienie pokrywania strat z lat ubiegłych, jak również strat lat przyszłych dochodami miarodajnego roku operacyjnego. Mając powyższe na uwadze, władze skarbowe w praktyce nie kwestjonują pewnych stałych wydatków (podatki, świadczenia społeczne i t. p.), ponoszonych efektywnie w miarodajnym roku operacyjnym i księgowanych w tymże roku, chociażby one były związane z latami ubiegłemi, pod warunkiem, że płatnik stale księguje te wydatki w czasie, kiedy je efektywnie ponosi. W tym bowiem przypadku trudno jest dopatrywać się chęci przerzucania strat z lat ubiegłych na bieżący rok gospodarczy. Jeżeli jednak płatnik w jednym roku księguje tego rodzaju wydatki z chwilą ich bezspornego ustalenia, chociażby nawet nie były efektywnie poniesione, w innym zaś roku zmienia zasadę księgowania i ujawnia w księgach powyższe wydatki z chwilą ich efektywnej wypłaty, to tego rodzaju postępowanie zmusza władze skarbowe do ścisłego stosowania przepisów art. 13 ustawy i § 18 przepisów wykonawczych w drodze prostowania niewłaściwych księgowań dla celów podatkowych.

Jan Urban

428.

PODATEK DOCHODOWY.

Sumy wypłacone członkowi rady zawiadowczej spółki akcyjnej nie biorącemu czynnego udziału w zarządzie Sumy wypłacone przedsiębiorstwa.

Uczestnictwo w jednym z organów spółki akcyjnej nie może uzasadnić zaliczenia danej osoby do kategorji wymienionej w zdaniu

ostatniem ust. 1 art. 21 ustawy o podatku dochodowym („członków, wspólników, udziałowców i t. p.").

Wyrok NTA z 4 maja 1933 l. rej. 6788/30 w sprawie firmy „Kilof" Przedsiębiorstwo robót publ., Sp. Akc. w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Odwołania Spółki Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 17 maja 1930 nie uwzględniło, podając w uzasadnieniu m. i., że Spółka nie złożyła w terminie zeznania o dochodzie, a zatem w myśl art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) popadła w zaoczność i nie może w odwołaniu podnosić ze skutkiem prawnym zarzutów przeciw ustaleniom faktycznym, które posłużyły za podstawę wymiaru podatku.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył, co następuje:

... Ostatni zarzut skargi dotyczy kwoty zł 58.327,74. Według uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia suma ta, wypłacona inż. K., członkowi Rady Zawiadowczej Spółki, nie biorącemu czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, podlega opodatkowaniu w myśl art. 21 ust. 1 ustawy. Otóż okoliczność, że inż. K. nie brał czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa i że w konsekwencji przepis ust. 3 art. 21 nie ma do niego zastosowania, była w postępowaniu administracyjnem i jest w postępowaniu kasacyjnem niesporna między stronami. Atoli ta okoliczność sama, niezależnie od tytułu wydatku, o którym motywy orzeczenia nie wspominają, nie może jeszcze uzasadnić doliczenia wydatku do zysku bilansowego. Jeżeliby powołanie się na ustęp 1 art. 21 miało oznaczać, że władza zastosowała zdanie ostatnie tego przepisu, w myśl którego podlegają opodatkowaniu także kwoty, rozdzielone między członków, wspólników, udziałowców itp. tytułem udziału w zyskach w postaci dywidend lub procentów, to należy zauważyć, że uczestnictwo w jednym z organów spółki akcyjnej nie może oczywiście uzasadnić zaliczenia danej osoby do kategorji wymienionych w tym przepisie osób, uczestniczących w kapitale opodatkowanej osoby prawnej. Jeżeli tedy określenie inż. K. w arkuszu wymiarowym jako „spólnika" oznacza tylko jego przynależność do jednego z organów Spółki, to jest ono oczywiście mylne. Gdyby natomiast przyjąć, że ustalone zostało, zgodnie z twierdzeniem podatniczki, że inż. K. był „spólnikiem do budowy Zebrzydowic", to świadczenia na jego rzecz, dokonywane na podstawie umowy spółki, zawartej z nim przez skarżącą spółkę akcyjną, oczywiście nie podpadałyby pod pojęcie kwot rozdzielonych między „wspólników" w rozumieniu końcowego zdania ust. 1 art. 21, bo ten przepis — jak to już z poprzednich wywodów wynika — odnosi się do

osób składających się niejako na samą podatniczkę, reprezentujących pewne udziały w jej kapitale, ale nie do osób zewnętrz jej stojących. Tu zaś chodziłoby o spółkę handlową lub cywilną, która — jak wynika z art. 22 ustawy — nie może być w tym charakterze podatnikiem.

Uzasadnienie doliczenia do zysku bilansowego kwoty, wypłaconej inż. K., należało tedy uznać za niedostateczne i z tego powodu uchylić zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

Prawo prywatne, a w szczególności handlowe, musi być podstawą dla wyjaśnienia pytania, jak należy tłumaczyć wyraz „wspólnik", użyty w ust. 1 art. 21 ustawy o podatku dochodowym. Niewątpliwie ustawodawca wylicza w ustępie tym tylko przykładowo uczestników w zyskach osoby prawnej, podatkowi dochodowemu podlegającej. Wskazuje na to skrót „i t. p.", z którego wynika, że wymienione osoby, jak członkowie, spólnicy, udziałowcy, to tylko pewnego rodzaju synonimy osób, pobierających korzyści z tytułu uczestnictwa w przedsiębiorstwie podatnika. Pozatem wspomniany ust. 1 artykułu dobitnie stwierdza, że z zysków bilansowych wypłacającej osoby prawnej nie wyłącza się kwot, rozdzielonych „tytułem udziału w zyskach w postaci dywidend lub procentów". Widoczne jest zatem jasno, że tylko dywidendy i procenty (wyliczenie to jest już taksatywne), przyznane z zysku bilansowego członkom, spólnikom, udziałowcom i t. p., a nie jakiekolwiek innego rodzaju świadczenia materjalne stanowią część podstawy wymiaru podatku dochodowego. Jeżeli ktokolwiek z wyliczonych powyżej uczestników bierze równocześnie czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa, czy to jako członek organów płatnika, czy też jako samodzielny pełnomocnik, — następuje wyjątkowe doliczenie do zysku nadwyżki sum z tego tytułu wypłaconych ponad normy, wskazane w ust. 3 art. 21. Krótko mówiąc, każdy, kto w kapitale zakładowym płatnika, będącego osobą prawną, posiada udział i z tej przyczyny otrzymuje część zysku, musi zysk ten poddać dwukrotnemu opodatkowaniu: raz jako zysk rozdzielającej osoby prawnej, drugi raz jako swój dochód z kapitału pieniężnego i praw majątkowych (art. 19 ust. 1). Jeżeli zaś bierze zarazem udział w pracy płatnika - osoby prawnej, otrzymane wynagrodzenie, w razie przekroczenia maksymalnych granic tego wydatku, staje się również częścią zysku przedsiębiorstwa płatnika, niezależnie od podatku od uposażeń, ciążącego na samym pobierającym.

Zdawałoby się, że na tem koniec. Tymczasem, jak z orzeczenia, uchylonego powyższym wyrokiem, widoczne, władze wymiarowe idą jeszcze dalej. Uważają one, że skoro ust. 1 art. 21 wymienia między osobami, którym przypada udział w zyskach, także „wspólników", to należy zawsze sumy, przez spólników płatnika - osoby prawnej pobrane, doliczyć również do zysku bilansowego, a nigdy nie uważać ich za wydatek odliczalny. Otóż przedewszystkiem trzeba tu jeszcze wyżej już wspomnianego warunku doliczenia, t. j. tytułu prawnego poboru dywidendy lub procentów. Tak pierwszy, jak i drugi rodzaj świadczenia pochodzić może tylko z udziału w kapitale; jeżeli chodzi o dywidendę — w kapitale zakładowym spółki akcyjnej, jeżeli zaś o procenty — w innego rodzaju wkładzie, zwłaszcza w przedsiębiorstwie udziałowem, opartem na innej formie prawnej, np. w spółce komandytowo-akcyjnej, w spółce z ogr. odp. lub spółdzielni. Ani dywidendy, ani procentu nie można uzyskać za udział w pracy bez udziału w kapitale, chyba że został on ustalony przez odpowiedni szacunek w sumie pieniężnej. Procenty, otrzymane z jakiegokolwiek innego tytułu, a w szczególności z pożyczki, są wydatkiem dłużnika, a zatem, o ile pozostają w związku z osiągnięciem dochodu — potrącalne (art. 6, art. 8 p. 6).

Jak już na wstępie wspomniałem, ustawa o podatku dochodowym, wyliczając w art. 21 ust. 1 przykładowo osoby, uprawnione do udziału w zyskach, opierać się musi tylko na definicjach prawnych prawa prywatnego względnie handlowego. Sama bowiem albo wcale nie, albo tylko pobieżnie w innych przepisach daje do zrozumienia, jakie znaczenie prawne osoby te posiadają. I tak, o ile chodzi o „członków" przedsiębiorstwa, będącego osobą prawną, to wyrazu tego używa ustawodawca w art. 10 p. 6 przy unormowaniu dopuszczalnego odliczenia nadwyżek bilansowych, pochodzących z obrotów statutowych z członkami spółdzielni, należących do związków rewizyjnych. Słowo „uczestnik" użyte jest w art. 12, zawierającym przepis o opodatkowaniu udziałów w spółkach własności, posiadania lub użytkowych. Tutaj wszakże ustawa wyraźnie stwierdza, że tego rodzaju spólnicy podlegają podatkowi dochodowemu tylko w stosunku do swojego udziału w dochodach. Za udziałowca wreszcie uważany jest —jak widać z art. 1 p. 2 b), art. 12, art. 19 ust. 1 i art. 22 — każdy uczestnik w kapitale zakładowym przedsiębiorstwa. Prawo prywatne również służy ustawodawcy za podstawę dla ustalenia, kiedy spółka uważana być winna za bezimienną, t. j. osobę prawną, kiedy zaś za czysto indywidualną. Stwierdzić to można z brzmienia wspomnianych art. 12 i 22. W pierwszym chodzi o dochody wspólności prawno-prywatnej, która nie musi być przedsiębiorstwem handlowem z zarejestrowaną firmą, w drugim zaś tylko o spółki firmowe i firmowo-komandytowe. Obydwie tego rodzaju wspólności nie są uważane przez ustawodawcę podatku dochodowego za podmiot podatku. Podmiotami są tylko ich uczestnicy (udziałowcy). Jeżeli więc oprzeć się na tych przepisach, to użyte w art. 21 ust. 1 słowo „wspólnik" nie mogłoby uzasadnić wniosku, że udział jego w zyskach winien być doliczony do zysku bilansowego osoby prawnej, której nie jest on uczestnikiem. Zatem udziałowiec w kapitale zakładowym osoby prawnej nie jest spólnikiem w znaczeniu prawa prywatnego ogólnego i szczególnego jako jej kontrahent. Jest on raczej członkiem wspólności (osoba druga, a nie trzecia), stworzonej przez wkład części kapitału względnie równowartości. Z chwilą dokonania wkładu tenże nie jest już jego własnością, lecz należy do majątku osoby prawnej po stronie pasywów. Inaczej już przy spółce komandytowo-akcyjnej. Tutaj komplementarjusz, odpowiadając całkowicie za straty spółki, posiada udział w zyskach w stosunku do swojego wkładu, o ile statut inaczej nie postanawia. W zysk spółki wchodzi zatem to wszystko, co z tytułu udziału tenże otrzymuje, chociaż nie w formie dywidendy od akcyj, ani też procentów. Jest to bowiem część zysku bilansowego osoby prawnej. Dlatego ust. 1 art. 21, nie wspominając o tego rodzaju zysku, a ograniczając się tylko na słowach „w postaci dywidend lub procentów", nie jest dość ściśle zredagowany, z brzmienia jego w całości nie można wszakże inaczej wnioskować. Istnieje wreszcie jeszcze inna forma, znana prawu handlowemu, jednakże nie wspomniana wyraźnie w ustawie o podatku dochodowym. Jest to t. zw. spółka cicha. Cichy spólnik jest istotnym uczestnikiem w zyskach i stratach przedsiębiorstwa gospodarczego według ściśle ograniczonego wkładu swojego kapitału, bez prawa do współdziałania. Strony nie pozostają do siebie w stosunku wierzyciela i dłużnika, dlatego nie może być mowy o pożyczce, a udział cichego spólnika w zyskach nie może polegać na stałych odsetkach. Jeżeli przedsiębiorstwo jest czysto indywidualne, to oczywiście każda ze stron ponosi odrębnie ciężar podatku dochodowego według uzyskanego dochodu. Co się ma stać wszakże w razie istnienia cichej spółki pomiędzy osobą prawną, podlegającą podatkowi w myśl art. 21, a jej cichym spólnikiem? Oczywiście tego rodzaju spółka dopuszczalna jest tylko, o ile statut na to zezwala. (Komentarz do prawa o spółkach akc. pod red. Kona, 1933, do art. 74/II, str. 126; Wieland, Handelsrecht, 1931, str. 219). Spółka akcyjna lub inna osoba prawna, wchodząc w umowę cichej spółki, przyciąga do ogólnej lub poszczególnej sfery swoich interesów osobę trzecią, nie pozostającą z nią w związku prawnym

z racji udziału w kapitale zakładowym. Umowa taka wytwarza nową wspólność o charakterze niekolektywistycznym, lecz indywidualnym. Cichy spólnik jest tu osobą trzecią, kontrahentem osoby prawnej, a otrzymany zysk jest wyłącznie jego zyskiem. Nie jest mu on też przydzielony ani w postaci dywidendy, ani procentów, dlatego doliczenie do zysku bilansowego jednego spólnika, t. j. osoby prawnej, przyjmującej wkład, zysku otrzymanego przez cichego spólnika byłoby w prawie nieuzasadnione. (Staub - Pisko, 1904, do § 250, 1c, str. 822; Brodmann, 1928, do § 213, str. 1526b) i judykatura Tryb. Rzeszy dla spraw finansowych tamże wskazana). Analogicznie traktować należy zgodnie z ogólnemi przepisami prawa prywatnego i podatkowego wszelkie asocjacje na zysk obliczone, w których jedną stroną umowną jest osoba prawna, albo też są niemi obydwie strony. Jaki jest ich cel gospodarczy, czy koncern pionowy, kartel i t. p., czy interes istniejącego już przedsiębiorstwa, czy też stworzenie źródła dochodu — wszystko to dla sprawy wymiaru podatku dochodowego jest rzeczą obojętną. Są one zawsze nową jednostką gospodarczą. Jej zysk bilansowy albo dochód indywidualny nie jest częścią składową zysku bilansowego osoby prawnej, która do niej przystąpiła. Postaci rzeczy nie zmienia nawet okoliczność, że partnerem jest jej akcjonarjusz albo członek zarządu, o ile tylko samo powstanie nowej organizacji jest z mocy prawa specjalnego dopuszczalne. (Brodmann — do § 210, str. 133 — i inni komentatorowie niemieccy kwestjonują możność zawarcia spółki firmowej).

Streszczając krótko powyżej powiedziane, należy stwierdzić, że skoro zgodnie z teorją i praktyką prawa prywatnego ustawa podatkowa uważa spółkę akcyjną za osobę prawną o strukturze kolektywistyczno-kapitalistycznej, nieindywidualnej, to nie może uchodzić za spólnika ten, kto otrzymuje zyski nie z racji swego udziału w kapitale zakładowym, lecz z tytułu umowy i wspólnie prowadzonego z daną osobą prawną innego przedsiębiorstwa na zysk obliczonego. Dochód z takiego przedsiębiorstwa rozpada się na spólników według ich udziałów bez względu na to, komu poruczone było jego prowadzenie i kto dochód ten rozdzielał. Nie cała suma zysku, osiągnięta z tego przedsiębiorstwa, stanowi zysk bilansowy osoby prawnej jako jednego kontrahenta, lecz tylko jego część, odpowiednia do udziału albo stosownie do umowy.

Rudolf Langrod

429.

PODATEK DOCHODOWY.

Zeznanie: Brak zapewnienia o oznajmieniu wszystkich danych według najlepszej wiedzy i sumienia. Odpisania na zużycie: Ustalenie przez znawców.

1) Brak w piśmie, złożonem jako zeznanie podatkowe przez płatnika, objętego art. 54 ustawy o podatku dochodowym, jedynie zapewnienia, o którem mówi art. 52 ust. 1 ustawy, nie odbiera temu pismu charakteru ustawowego zeznania. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

2) Art. 6 ustęp ostatni ustawy o podatku dochodowym nie uzależnia zastosowania przewidzianego tam trybu ustalenia sumy odpisań od wniosku płatnika.

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 10 czerwca 1933 l. rej. 301/30 co do zasady prawnej pod 1. — Wyrok NTA z 27 czerwca 1933 l. rej. 301/30 w sprawie Warszawskiego Giełdowego Związku Roboczego w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...NTA zajął się przedewszystkiem zarzutem skargi, zwalczającym zastosowanie przez pozwaną władzę zaoczności z art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym. Odnośnie do tego zarzutu pozwana władza podnosi, że zgłoszenie strony skarżącej, wniesione do Urzędu Skarbowego 28 kwietnia 1927, którem podała dane do wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1927, nie było sporządzone na przepisanym formularzu (art. 50 ust. 1 ustawy), a przedewszystkiem nie zawierało przepisanego w art. 52 ust. 1 zapewnienia, stanowiącego gwarancję wiarogodności złożonego zeznania.

Otóż, o ile idzie o okoliczność, iż strona nie posłużyła się przy składaniu zeznania przepisanym formularzem, to zgodnie ze stałą judykaturą NTA ani tekst, ani też ratio legis nie przemawiają wcale za tem, by było intencją ustawodawcy stosować szczególnie dla podatnika dotkliwy rygor zaoczności z art. 50 ust. 5 ustawy w wypadkach, kiedy złożone nie na przepisanym formularzu zeznanie zawiera przewidziane w art. 52 i 54 ustawy dane, właściwe zeznaniu, składanemu na przepisanym formularzu. W związku z tem wyłania się atoli pytanie, czy zachodzący w omawianej sprawie w złożonem jako zeznanie podatkowe piśmie brak zapewnienia, o którem mówi art. 52 ust. 1 ustawy, odbiera temu pismu charakter ustawowego zeznania.

Odnośnie do powyższego zagadnienia podnieść przedewszystkiem trzeba, że skarżąca należy do osób objętych art. 54 ustawy, które, nie będąc osobami fizycznemi, z natury rzeczy odmiennej podlegać muszą odpowiedzialności za prawdziwość składanych oświadczeń, aniżeli inni płatnicy, skoro nietylko podpadają one w tym względzie pod szczególne normy prawne, ale i ustawa o podatku dochodowym ściśle je od innych płatników odróżnia. Należy dalej zważyć, że, o ile zeznanie mieści w sobie dane, wyszczególnione w art. 52 i 54 ustawy, zawiera ono w istocie całkowity substrat, stanowiący dla władzy wymiarowej podstawę do ustalenia wysokości podlegającego podatkowi dochodu. Zastosowanie zaś rygoru zaoczności przewidziane jest w art. 50 jedynie na wypadek, gdy zeznania nie złożono (lub złożono je po terminie) — tak, że brak zapewnienia z art. 52 ust. 1 tylko wówczas może skutkować zastosowanie tego rygoru, gdy ze względu na swe znaczenie odbiera on pismu podatnika charakter ustawowego zeznania.

Otóż w odniesieniu do osób prawnych, o których wyżej mowa, brakowi takiemu nie można tego znaczenia przypisać, skoro z uwagi tak na ich charakter, jak i zwłaszcza na podstawy wymiaru, przepisane dla tych płatników w art. 21 ustawy, zapewnienie to nie ma tak istotnego znaczenia, jak co do osób fizycznych i narówni z niemi traktowanych płatników. Z jednej bowiem strony zeznanie podpisują imieniem rzeczonych płatników osoby, nie mające decydującego wpływu na podstawę wymiaru, t. j. zamknięcie rachunkowe, które zatwierdza inny organ, z drugiej zaś strony wspomniana dopiero co podstawa wymiaru odgrywa przy obliczeniu podatku rolę główną, usuwając sobą zeznanie niejako w cień. Mając więc na uwadze zaznaczoną wyżej różnicę między obydwiema kategorjami płatników, która musi mieć istotny wpływ na ocenę wagi omawianego zapewnienia dla kwestji wymiaru, dalej uwzględniając znaczenie zamknięcia rachunkowego jako niewzruszalnej w zasadzie podstawy wymiaru, przyszedł NTA do wniosku, że zeznanie, złożone bez rzeczonego zapewnienia przez płatników, o których mowa, nie może być z tego jedynie powodu pominięte.

Z powyższych przyczyn Trybunał uznał zastosowanie przez pozwaną władzę w konkretnym przypadku rygoru zaoczności z art. 50 ust. 5 ustawy za wadliwe.

O ile idzie o dalsze zarzuty skargi, to doliczenie do dochodu podatkowego kwoty 212,06 zł motywuje zaskarżone orzeczenie tem, iż Związek nie uzasadnił okoliczności, które jego zdaniem wpłynęły na znaczniejsze zmniejszenie się wartości, ani też nie żądał ustalenia wyższego odpisu z tytułu zużycia przez znawców. Atoli, skoro strona zakwestjonowała w odwołaniu stopień zużycia, przyjęty przez władzę, i skoro z natury rzeczy już przez to zakwestjonowanie powstała wątpliwość co do wysokości odpisania na zużycie, było obowiązkiem pozwanej władzy ustalić odpowiednie sumy odpisań według przepisu art. 6 ustawy przez znawców i to nawet bez wniosku strony, skoro wspomniany przepis nie uzależnia zastosowania przewidzianego w nim trybu ustalenia sumy odpisań od takiego wniosku. . . .

I. Art. 50 ustawy o podatku dochodowym w ust. 1 postanawia, że wszystkie osoby fizyczne i prawne, których dochód w roku, poprzedzającym rok podatkowy, przewyższa granicę dochodu, nie podlegającego podatkowi, obowiązane są złożyć zeznanie o dochodzie na p r z e p i s a n y m f o r m u l a r z u; zaś w ust. 5 tego artykułu zawarty jest przepis, że jeżeli zeznania nie złożono, lub złożono je po terminie, wymiar podatku zostanie uskuteczniony na podstawie materjału, jakim władza rozporządza (t. zw. wymiar zaoczny).

Wynika z tych przepisów, że zeznanie, ściśle biorąc, powinno być złożone na urzędowym formularzu. Ratio legis tego przepisu jest jasna i prosta: układ formalny zeznania, rozgrupowanie źródeł dochodu, ujęcie ich formalne w jakiś jednolity sche-

mat — jest ze względów rzeczowych i formalnych rzeczą wprost konieczną dla technicznego ułatwienia władzom skarbowym oceny i ujęcia tak obszernego i różnolitego materjału, jaki wchodzi w skład operatu zeznania o dochodzie w pierwszym rzędzie, a aktu wymiaru w drugim rzędzie. A więc istotną częścią formularza jest układ działu I, t. j. dochodów, wraz z dziewięciu jego składnikami, i działu II, t. j. odliczeń od ogólnego dochodu, wraz z ośmiu jego częściami. Formularz żąda ode mnie, abym np. tantjemy wykazał nie gdzieindziej, jak tylko w 4 rubryce działu I, wogóle, abym całe zeznanie zestawił ściśle według wskazówek dla płatnika podatku, pomieszczonych na pierwszej jego stronie. Są jeszcze inne rzeczy, wydrukowane w przepisanym „formularzu", np. skala podatkowa (strona 4) — ale oczywiście nie jest ona istotnym czynnikiem składowym formularza.

W końcu zeznania — po zbilansowaniu wykazanych dochodów i odliczeń — znajduje się w formularzu takie zdanie: „Zapewniam, że wszystkie powyżej przytoczone dane zeznałem według najlepszej wiedzy i sumienia". W formularzu zeznania osób prawnych klauzula ta brzmi: „Zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia". Według art. 52 ust. 1 ustawy, każdy płatnik obowiązany jest bezwarunkowo zeznać dochód według swej najlepszej wiedzy i sumienia. Czy w formularzu zeznania jest to zapewnienie zawarte, czy nie, nie posiada to, m. zd., ani pozytywnego, ani negatywnego znaczenia prawnego; ani ono nie wzmacnia, ani jego brak nie osłabia zeznania; obowiązek zeznawania dochodu według najlepszej wiedzy i sumienia wynika z art. 52 ustawy, a nie z brzmienia formularza. I dlatego powyższa klauzula nie jest istotnym składnikiem zeznania.

Czy postępowanie karne z art. 96 ustawy o podatku dochodowym może być wdrożone bez względu na to, czy zeznanie zawierało oświadczenie, że je złożono „według najlepszej wiedzy i sumienia?" Oczywiście, że tak. Art. 96 mówi: „Kto świadomie... złoży nieprawdziwe zeznania... ulegnie karze...." Ustawodawca polski żąda tedy tylko tego, aby nieprawdziwe zeznanie było złożone ze świadomością.

Wobec tego wspomniana klauzula w zeznaniu względnie w piśmie, które je zastępuje, nie ma, m. zd., prawnego znaczenia. Dlatego konsekwentnie brak jej, jeżeli tylko zestawiono i władzy podatkowej przedłożono zeznanie, ułożone zresztą zgodnie z tekstem urzędowego formularza, nie powinien powodować zaoczności.

Co stanowi kardynalną zasadę przy wymiarze podatku dochodowego? Niewątpliwie — opodatkowanie osiągniętego dochodu. Co stanowi cel urzędowego formularza? Niewątpliwie — ujęcie tego dochodu w całości i w poszczególnych jego składnikach w takie ramy formalne, jakich wymagają cele wymiarowe, statystyczne, ewidencyjne i t. d. Normy formalno-prawne mają z natury rzeczy drugorzędne znaczenie (środek do celu), ale w swoich istotnych postanowieniach muszą być ściśle przestrzegane. Zapewnienie z art. 52 do nich nie należy.

II. Wiadomo, że mamy dwie wykładnie prawa: jedna „werbalna", zwana także gramatyczną, interpretuje przepis prawny ściśle według litery „słowa"; druga — wchodzi w ducha ustawy, w jej sens, w „ratio", a zwłaszcza w „intentio legis".

W konkretnym wypadku uchwałą kolegjum zwiększonego orzekł NTA, że, jeżeli w piśmie płatnika — nie każdego, ale płatnika, będącego osobą prawną — złożonem jako zeznanie podatkowe, brakuje zapewnienia, że zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia, to taki brak nie odbiera jeszcze temu pismu charakteru ustawowego zeznania. Orzeczenie powyższe jest nowością w judykaturze NTA, który dotychczas, stojąc na stanowisku literalnej wykładni, uważał powyższy brak za powód do zaoczności.

Powyższą zmianę judykatury uważam za zupełnie słuszną i racjonalną. Jest ona wyrazem ewolucji w zapatrywaniach naszej najwyższej instancji sądowej w dzie-

dzinie prawno-administracyjnej, która nie trzyma się kurczowo i sztywnie raz przyjętej prawnej opinji, ale, pogłębiając przedmiot swego orzecznictwa, rozwija je i kształtuje w nowe formy.

Przypomina mi to zupełnie analogiczne zjawisko w judykaturze Trybunału Administracyjnego austrjackiego w tej samej dziedzinie, mianowicie co do zaoczności w podatku osobisto-dochodowym. Wynikałoby z tego, że i w Austrji i w Polsce judykatura tej instancji pierwsze swoje orzeczenia w tym przedmiocie opierała na wykładni raczej gramatycznej, aby ją potem z czasem pogłębić i zastąpić wykładnią, duchowi ustawy bardziej odpowiednią.

III. Mam jednak wrażenie, że NTA, nie mogąc jeszcze całkowicie oderwać się od dotychczasowego stanowiska, jakie przez szereg lat zajmował, dokonał w swem omawianem tu orzeczeniu nie całego kroku naprzód. Jakgdyby zatrzymał się w połowie drogi. W motywach bowiem orzeczenia stara się NTA rozczepić prawne znaczenie braku takiego zapewnienia, o którem mówi art. 52 ust. 1 ustawy, na dwie części, mianowicie odróżnia pod tym względem osoby fizyczne (o których nie mówi — słusznie ze względów formalno-prawnych, ponieważ skarżącą była osoba prawna) od osób prawnych i rozumuje mniej więcej tak: Co innego pod tym względem są osoby fizyczne, a co innego osoby prawne, w tym drugim bowiem wypadku podpisują zeznanie imieniem osoby prawnej osoby, nie mające decydującego wpływu na podstawę wymiaru, t. j. zamknięcie rachunkowe, które zatwierdza inny organ; to zaś zamknięcie rachunkowe, ta podstawa dla wymiaru podatku dochodowego dla osób prawnych ma w tym wypadku tak doniosłe znaczenie, że niejako sobą usuwa w cień zeznanie. Ta różnica między obydwiema kategorjami płatników „m u s i mieć" — zdaniem NTA — istotny wpływ na ocenę wagi zapewnienia, że zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia. A contrario więc możnaby stąd wnioskować, że jeżeliby chodziło o o s o b ę f i z y c z n ą, to brak w piśmie, przez nią złożonem jako zeznanie, wspomnianego dopiero co zapewnienia o d b i e r a ł b y temu pismu charakter ustawowego zeznania.

Już z wyżej zacytowanego brzmienia art. 50 ust. 1 ustawy wynika niewątpliwie, że ustawodawca w tym przepisie traktuje jednakowo osoby fizyczne i osoby prawne; art. 52 zaś w ust. 1 zobowiązuje, również bez żadnej wątpliwości, wszystkich płatników, t. j. osoby fizyczne i prawne, do zeznania dochodu według najlepszej wiedzy i sumienia. Czynienie przeto różnicy między jednymi a drugimi, powiedzmy otwarcie, pewnego rodzaju formalno-prawne uprzywilejowanie jednej kategorji płatników pod tym względem jest, a raczej byłoby niewątpliwie contra intentionem legis, nieracjonalne i rzeczowo chyba niczem nieusprawiedliwione. W konsekwencji zaś stanowisko takie doprowadzałoby do istnienia pewnej specjalnej zaoczności w odniesieniu do osób fizycznych, nie zachodzącej w tych samych warunkach co do osób prawnych.

Należy przeto wyrazić nadzieję, że dodatnia ewolucja, jaka zaszła już w ocenie przez NTA skutków prawnych braku omawianego zapewnienia w piśmie, złożonem jako zeznanie podatkowe przez osobę prawną, obejmie w niedalekiej przyszłości także takie pisma, złożone przez osoby fizyczne.

Jerzy Michalski

mat — jest ze względów rzeczowych i formalnych rzeczą wprost konieczną dla technicznego ułatwienia władzom skarbowym oceny i ujęcia tak obszernego i różnolitego materjału, jaki wchodzi w skład operatu zeznania o dochodzie w pierwszym rzędzie, a aktu wymiaru w drugim rzędzie. A więc istotną częścią formularza jest układ działu I, t. j. dochodów, wraz z dziewięciu jego składnikami, i działu II, t. j. odliczeń od ogólnego dochodu, wraz z ośmiu jego częściami. Formularz żąda ode mnie, abym np. tantjemy wykazał nie gdzieindziej, jak tylko w 4 rubryce działu I, wogóle, abym całe zeznanie zestawił ściśle według wskazówek dla płatnika podatku, pomieszczonych na pierwszej jego stronie. Są jeszcze inne rzeczy, wydrukowane w przepisanym „formularzu", np. skala podatkowa (strona 4) — ale oczywiście nie jest ona istotnym czynnikiem składowym formularza.

W końcu zeznania — po zbilansowaniu wykazanych dochodów i odliczeń — znajduje się w formularzu takie zdanie: „Zapewniam, że wszystkie powyżej przytoczone dane zeznałem według najlepszej wiedzy i sumienia". W formularzu zeznania osób prawnych klauzula ta brzmi: „Zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia". Według art. 52 ust. 1 ustawy, każdy płatnik obowiązany jest bezwarunkowo zeznać dochód według swej najlepszej wiedzy i sumienia. Czy w formularzu zeznania jest to zapewnienie zawarte, czy nie, nie posiada to, m. zd., ani pozytywnego, ani negatywnego znaczenia prawnego; ani ono nie wzmacnia, ani jego brak nie osłabia zeznania; obowiązek zeznawania dochodu według najlepszej wiedzy i sumienia wynika z art. 52 ustawy, a nie z brzmienia formularza. I dlatego powyższa klauzula nie jest istotnym składnikiem zeznania.

Czy postępowanie karne z art. 96 ustawy o podatku dochodowym może być wdrożone bez względu na to, czy zeznanie zawierało oświadczenie, że je złożono „według najlepszej wiedzy i sumienia?" Oczywiście, że tak. Art. 96 mówi: „Kto świadomie... złoży nieprawdziwe zeznania... ulegnie karze...." Ustawodawca polski żąda tedy tylko tego, aby nieprawdziwe zeznanie było złożone ze świadomością.

Wobec tego wspomniana klauzula w zeznaniu względnie w piśmie, które je zastępuje, nie ma, m. zd., prawnego znaczenia. Dlatego konsekwentnie brak jej, jeżeli tylko zestawiono i władzy podatkowej przedłożono zeznanie, ułożone zresztą zgodnie z tekstem urzędowego formularza, nie powinien powodować zaoczności.

Co stanowi kardynalną zasadę przy wymiarze podatku dochodowego? Niewątpliwie — opodatkowanie osiągniętego dochodu. Co stanowi cel urzędowego formularza? Niewątpliwie — ujęcie tego dochodu w całości i w poszczególnych jego składnikach w takie ramy formalne, jakich wymagają cele wymiarowe, statystyczne, ewidencyjne i t. d. Normy formalno-prawne mają z natury rzeczy drugorzędne znaczenie (środek do celu), ale w swoich istotnych postanowieniach muszą być ściśle przestrzegane. Zapewnienie z art. 52 do nich nie należy.

II. Wiadomo, że mamy dwie wykładnie prawa: jedna „werbalna", zwana także gramatyczną, interpretuje przepis prawny ściśle według litery „słowa"; druga — wchodzi w ducha ustawy, w jej sens, w „ratio", a zwłaszcza w „intentio legis".

W konkretnym wypadku uchwałą kolegjum zwiększonego orzekł NTA, że, jeżeli w piśmie płatnika — nie każdego, ale płatnika, będącego osobą prawną — złożonem jako zeznanie podatkowe, brakuje zapewnienia, że zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia, to taki brak nie odbiera jeszcze temu pismu charakteru ustawowego zeznania. Orzeczenie powyższe jest nowością w judykaturze NTA, który dotychczas, stojąc na stanowisku literalnej wykładni, uważał powyższy brak za powód do zaoczności.

Powyższą zmianę judykatury uważam za zupełnie słuszną i racjonalną. Jest ona wyrazem ewolucji w zapatrywaniach naszej najwyższej instancji sądowej w dzie-

dzinie prawno-administracyjnej, która nie trzyma się kurczowo i sztywnie raz przyjętej prawnej opinji, ale, pogłębiając przedmiot swego orzecznictwa, rozwija je i kształtuje w nowe formy.

Przypomina mi to zupełnie analogiczne zjawisko w judykaturze Trybunału Administracyjnego austrjackiego w tej samej dziedzinie, mianowicie co do zaoczności w podatku osobisto-dochodowym. Wynikałoby z tego, że i w Austrji i w Polsce judykatura tej instancji pierwsze swoje orzeczenia w tym przedmiocie opierała na wykładni raczej gramatycznej, aby ją potem z czasem pogłębić i zastąpić wykładnią, duchowi ustawy bardziej odpowiednią.

III. Mam jednak wrażenie, że NTA, nie mogąc jeszcze całkowicie oderwać się od dotychczasowego stanowiska, jakie przez szereg lat zajmował, dokonał w swem omawianem tu orzeczeniu nie całego kroku naprzód. Jakgdyby zatrzymał się w połowie drogi. W motywach bowiem orzeczenia stara się NTA rozczepić prawne znaczenie braku takiego zapewnienia, o którem mówi art. 52 ust. 1 ustawy, na dwie części, mianowicie odróżnia pod tym względem osoby fizyczne (o których nie mówi — słusznie ze względów formalno-prawnych, ponieważ skarżącą była osoba prawna) od osób prawnych i rozumuje mniej więcej tak: Co innego pod tym względem są osoby fizyczne, a co innego osoby prawne, w tym drugim bowiem wypadku podpisują zeznanie imieniem osoby prawnej osoby, nie mające decydującego wpływu na podstawę wymiaru, t. j. zamknięcie rachunkowe, które zatwierdza inny organ; to zaś zamknięcie rachunkowe, ta podstawa dla wymiaru podatku dochodowego dla osób prawnych ma w tym wypadku tak doniosłe znaczenie, że niejako sobą usuwa w cień zeznanie. Ta różnica między obydwiema kategorjami płatników „m u s i mieć" — zdaniem NTA — istotny wpływ na ocenę wagi zapewnienia, że zeznanie złożono według najlepszej wiedzy i sumienia. A contrario więc można by stąd wnioskować, że jeżeliby chodziło o o s o b ę f i z y c z n ą, to brak w piśmie, przez nią złożonem jako zeznanie, wspomnianego dopiero co zapewnienia o d b i e r a ł b y temu pismu charakter ustawowego zeznania.

Już z wyżej zacytowanego brzmienia art. 50 ust. 1 ustawy wynika niewątpliwie, że ustawodawca w tym przepisie traktuje jednakowo osoby fizyczne i osoby prawne; art. 52 zaś w ust. 1 zobowiązuje, również bez żadnej wątpliwości, wszystkich płatników, t. j. osoby fizyczne i prawne, do zeznania dochodu według najlepszej wiedzy i sumienia. Czynienie przeto różnicy między jednymi a drugimi, powiedzmy otwarcie, pewnego rodzaju formalno-prawne uprzywilejowanie jednej kategorji płatników pod tym względem jest, a raczej byłoby niewątpliwie contra intentionem legis, nieracjonalne i rzeczowo chyba niczem nieusprawiedliwione. W konsekwencji zaś stanowisko takie doprowadzałoby do istnienia pewnej specjalnej zaoczności w odniesieniu do osób fizycznych, nie zachodzącej w tych samych warunkach co do osób prawnych.

Należy przeto wyrazić nadzieję, że dodatnia ewolucja, jaka zaszła już w ocenie przez NTA skutków prawnych braku omawianego zapewnienia w piśmie, złożonem jako zeznanie podatkowe przez osobę prawną, obejmie w niedalekiej przyszłości także takie pisma, złożone przez osoby fizyczne.

Jerzy Michalski

430.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyręby leśne, dokonywane na własny rachunek przez spółki akcyjne, jako właścicieli obszarów leśnych — obowiązek podatkowy.

Wyręby leśne, dokonywane na własny rachunek przez spółki akcyjne, jako właścicieli obszarów leśnych, podlegają obowiązkowi podatkowemu w myśl p. 1 lit. c) art. 2 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz.Ust.

Wyrok NTA z 19 czerwca 1933 l. rej. 3298/31 w sprawie Sp. Akc. „Godulla" w Chebziu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...W myśl art. 1 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. podlegają podatkowi przemysłowemu wszystkie na zysk obliczone przedsiębiorstwa. Zgodnie z przepisem tegoż artykułu, podlegałyby w zasadzie podatkowi gospodarstwa rolne i leśne, gdyby ustawa gospodarstw tych wyraźnie nie wyłączyła w art. 2. Ustawodawca jednak w tymże artykule odnośnie do gospodarstw leśnych ograniczył ten wyjątek w ten sposób, że nie przyznał zwolnienia, o ile chodzi o wymienione pod lit. c) tegoż artykułu wyręby leśne, dokonywane przez właścicieli obszarów nawet na ich własny rachunek, w tych wypadkach, gdy właścicielami takich obszarów są spółki o charakterze przemysłowym lub handlowym, lub osoby, które kodeks handlowy za handlujące uznaje. Z powyższych przepisów wynika, iż dla uzasadnienia obowiązku podatkowego wymagane są następujące momenty faktycznej natury: a) eksploatacja lasów, o ile ona obejmuje wyręby leśne; wyręby te z uwagi na ograniczenia, istniejące w osobnych ustawach, dokonywane być muszą oczywiście według zatwierdzonych planów gospodarczych, przy równoczesnem przeprowadzeniu zalesień wyciętych przestrzeni, okoliczności atoli powyższe, podyktowane względami racjonalnej gospodarki leśnej, względnie ograniczeniami właścicieli lasów z uwagi na interes publiczny, są bez znaczenia dla kwestji obowiązku podatkowego w świetle art. 2 ust. c) ustawy o podatku przemysłowym, w żadnym zaś razie nie mogą one spowodować zwolnienia od podatku przemysłowego odnośnych wyrębów, jak to niesłusznie skarga podnosi; b) właścicielem obszaru musi być spółka o charakterze przemysłowym lub handlowym, względnie osoba, którą kodeks handlowy za handlującą uznaje; ustawa jednak o podatku przemysłowym nie zawiera żadnych dalszych ograniczeń

co do charakteru odnośnych spółek, względnie osób handlujących, a w szczególności nie przepisuje, iżby głównym przedmiotem przedsiębiorstwa musiały być koniecznie interesy drzewne; zapatrywanie skargi, jakoby wyręby leśne, dokonywane przez spółkę handlową, która nie ma za przedmiot przedsiębiorstwa wyrębów leśnych, okazuje się chybionem, gdyż wysuwa moment w ustawie nieprzewidziany; c) wyrąb musi być dokonywany przez właściciela bez względu na to, na czyj rachunek wyrębów tych dokonywa; wymogowi, w niniejszym punkcie określonemu, nie będzie tedy odpowiadała sprzedaż drzewa na pniu.

Dla oceny jednak kwestji obowiązku podatkowego w świetle omawianego przepisu jest obojętny fakt oddania przez właściciela obszarów leśnych — technicznej strony wyrębu do wykonania trzeciej osobie, gdyż dokonywany w ten sposób wyrąb lasu uważany być winien również za prowadzony przez właściciela obszaru leśnego i na jego rachunek.

W rozpoznawanej sprawie sam stan faktyczny sprawy nie jest sporny między stronami, w szczególności niesporny jest fakt, iż właścicielem obszarów leśnych w kluczu Borynia, Majdan i Podbuż są dwie spółki akcyjne, a więc spółki o charakterze przemysłowym, względnie handlowym, że na terenie obszarów leśnych, wchodzących w skład powyższych majątków lasowych, prowadzona była eksploatacja w formie wyrębów drzewnych i że wreszcie wyręby te dokonywane były na rachunek skarżących z przelaniem jedynie technicznej strony wyrębu na inne osoby.

Wszystkie te momenty faktycznej natury zostały ustalone w toku prawidłowego postępowania administracyjnego i ani odwołanie, ani skarga nie obejmują żadnych zarzutów pod kątem widzenia niezgodnego ustalenia tychże okoliczności, spór zatem toczył się jedynie w płaszczyźnie prawnej wykładni przepisu, objętego p. c) art. 2 ustawy o podatku przemysłowym.

Gdy przeto wszystkie przesłanki faktyczne, uzasadniające obowiązek podatkowy skarżącej w świetle cytowanego postanowienia ustawy, zostały stwierdzone w toku prawidłowego postępowania, zarzut skargi jednostronnego ustalenia obowiązku podatkowego okazuje się chybiony.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy wywołuje następujące uwagi:

W poprzedniej swej judykaturze (wyrok z 17 maja 1927 l. rej. 1881/26) NTA ustalił, że dla zastosowania obowiązku podatkowego trzeba stwierdzenia trzech okoliczności: 1) dokonywania eksploatacji lasu w formie dokonywania wyrębów, 2) wyrąb winien być dokonywany przez właściciela i 3) właścicielem winna być

osoba uznana przez kodeks handlowy za handlującego. W wyroku z 17 maja 1927 Trybunał ponadto zaznaczył w motywach, że ustawa wymaga, aby wyręby leśne były faktycznie dokonywane przez spółkę handlową lub przemysłową, oraz że koniecznym wymogiem jest, aby wyrąb był dokonywany przez właściciela, to znaczy, by właściciel we własnem przedsiębiorstwie, bez względu na czyj rachunek, tych wyrębów dokonywał.

W rozpatrywanym wyroku NTA twierdzi, iż dla oceny obowiązku podatkowego jest obojętny fakt oddania przez właściciela obszarów leśnych — technicznej strony wyrębu do wykonania trzeciej osobie, gdyż dokonywany w ten sposób wyrąb lasu winien być uważany również za prowadzony przez właściciela obszaru leśnego i na jego rachunek.

Otóż powyższe twierdzenie zarówno w świetle motywów wyżej przytoczonego wyroku z 1927 r., jak i w świetle wymagań ustawowych wywołuje pewne zastrzeżenia. Z zestawienia pierwszego ustępu p. 1 art. 2 ustawy o podatku przemysłowym z p. 1 c) oraz p. 2 tego artykułu wynika właściwa myśl ustawodawcy. Gdy w myśl pierwszego ustępu p. 1 art. 2 „gospodarstwa leśne" jako objekt gospodarczy są wolne od świadczeń podatkowych, gdy w myśl p. 2 art. 2 sprzedaż i dostawa wytworów własnego gospodarstwa leśnego (bez utrzymywania osobnych zakładów i składów poza swym terenem) jest wolna — jedynie w myśl p. 1 c) art. 2 „wyręby leśne", dokonywane przez właścicieli obszarów leśnych, będących spółkami przemysłowemi lub handlowemi, podlegają podatkowi.

Myśl ustawodawcy była jasna: chodziło o to, żeby przemysł leśny, prowadzący samodzielnie wyręby, nie uchylał się od podatku, nabywając z drzewostanem do wyrębu również i grunt, co zresztą w praktyce często miało miejsce.

Zupełnie inna jest gospodarczo sytuacja, gdy właścicielem „gospodarstwa leśnego" jest nawet spółka handlowa, która jednak gospodaruje w niem tak, jak zwykły właściciel, i unikając wyrębów, przez oddanie ich samodzielnemu przedsiębiorcy—podległemu podatkowi—sama prowadzi tylko czynności objęte przez ustęp pierwszy p. 1 art. 2 (gospodarstwo leśne) i ewentualnie przez p. 2 art. 2 (sprzedaż wytworów własnego gospodarstwa leśnego).

Wówczas głównem jej zadaniem pozostaje prowadzenie gospodarstwa leśnego zupełnie tak samo, jak w wypadku, gdy właścicielem lasu jest osoba fizyczna; posiada ona szereg poważnych obowiązków związanych z prowadzeniem gospodarki leśnej, sprzedaż zaś wytworów leśnych jest wolna od podatku w myśl p. 2 art. 2 ustawy. Sytuacja spółki w tym wypadku niczem się nie różni od sytuacji osoby fizycznej — właściciela lasu. Nie prowadzi ona wówczas „we własnem przedsiębiorstwie" wyrębu, zdejmując z siebie za ryczałtową opłatą całe ryzyko handlowe związane z prowadzeniem prac wyrębowych. Jedynie od przedsiębiorcy, prowadzącego „we własnem przedsiębiorstwie" wyrąb, jest zależny sposób eksploatacji, ilość zatrudnionych robotników, od której jest uzależniona kategorja wykupywanego świadectwa, on też jako prowadzący wyrąb opłaca to świadectwo oraz podatek przemysłowy od uzyskanego obrotu. Spółka jako właściciel obszarów leśnych wykonywa tylko zwykłe czynności zarządu lasem, eksploatuje go i sprzedaje jego wyroby, ale wyrąb uskutecznia we własnym zakresie samodzielny przedsiębiorca, podlegający podatkowi przemysłowemu. Z tych też względów wyrok powyższy co do swej słuszności wywołuje pewne wątpliwości.

Stefan Urbanowicz

431.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Izraelicka gmina wyznaniowa — obowiązek podatkowy[1]).

Gmina wyznaniowa żydowska nie jest „związkiem samorządowym“ w rozumieniu art. 3 p. 3 i 7 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 7458/32 w sprawie Izraelickiej Gminy Wyznaniowej w Bełzie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

... W wyroku z 16 grudnia 1931 l. rej. 7071/29, wydanym na skutek skargi Zarządu gminy wyznaniowej żydowskiej m. Włocławka (Zbiór wyroków Nr. 516 S), NTA orzekł i uzasadnił, że gmina wyznaniowa żydowska nie jest „związkiem samorządowym“ w rozumieniu art. 3 p. 3 i 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. W konsekwencji tego stanowiska, zajętego w powyższym wyroku, na którego bliższe uzasadnienie Trybunał w niniejszej sprawie na zasadzie § 57 swego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust. się powołuje, przedsiębiorstwa, mające cechy przedsiębiorstw użyteczności publicznej, prowadzone przez żydowskie gminy wyznaniowe, nie podpadają pod zwolnienie, przewidziane w art. 3 p. 3 powołanej wyżej ustawy....

432.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo przy skupie zawodowym.

Art. 5 p. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. nie wyklucza pośrednictwa handlowego przy skupie zawodowym. (Teza).

Wyrok NTA z 27 września 1933 l. rej. 7690/31 w sprawie Salomona Louisa w Lisnowie przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Decyzją z 11 czerwca 1931 Komisja Odwoławcza odwołania nie uwzględniła z tem uzasadnieniem, że uznano obrót za dokonany na rachunek własny, albowiem płatnik prowadzi skup ziemiopłodów, a pośrednictwa przy skupie ustawa nie przewiduje.

---

[1]) Por. wyrok SN z 14 stycznia 1932 II. 1 K. 1110/31, OPA I 6.

Powyższa decyzja Komisji Odwoławczej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której płatnik zwalcza stanowisko pozwanej władzy, twierdząc, że przedsiębiorstwo skupu zawodowego może dokonywać swych operacyj we wszystkich bez wyjątku formach, jakie są przewidziane przez prawo prywatne.

...NTA uznał stanowisko, zajęte w skardze, w tem rozumieniu za trafne, że przedsiębiorstwo skupu zawodowego może być wykonywane przy pomocy pośredników, czyli że ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. przy prowadzeniu skupu zawodowego nie wyklucza pośrednictwa. NTA przychylił się przytem do zapatrywania prawnego, wyrażonego w wyroku SN z 7 lipca 1931 II. 4 K. 393/31 (Nr. 363 Zbioru orzeczeń SN Izby II), w którym SN orzekł, że „bez znaczenia dla istoty skupu zawodowego jest okoliczność, czy transakcyj nabycia dokonywa kupiec zagraniczny bezpośrednio, czy przez pośredników, jeżli ci na jego rachunek pracują; sposób współpracy pośredników jest obojętny". Aczkolwiek wyrok SN dotyczy skupu, prowadzonego przez zagranicznego kupca, to jednak okoliczność ta jest w danym wypadku bez znaczenia. Tak samo bez znaczenia jest oczywiście okoliczność, że firma, dla której skarżący pośredniczył przy skupie, nie była od tego przedsiębiorstwa opodatkowana, gdyż spór dotyczy nie tej firmy, lecz innego płatnika.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

433.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis. Obciążanie za towar rachunku rzekomego komisanta. Rabaty ruchome. Nieskładanie sprawozdań, przewidzianych w § 384 niem. kodeksu handlowego.

Obciążanie przez sprzedawcę towaru rachunku rzekomego komisanta za towar dostarczony wskazanym przez niego osobom trzecim, otrzymywanie od sprzedawcy obok prowizji ruchomych rabatów oraz nieskładanie sprawozdań zleceniodawcy w myśl § 384 niem. kodeksu handlowego wyklucza przyjęcie stosunku komisowego.

Wyrok NTA z 15 marca 1933 l. rej. 9787/30 w sprawie firmy: Górnośląskie Zjednoczone Huty „Królewska" i „Laura", Sp. Akc. Górniczo-Hutnicza w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...W skardze Spółka zarzuca obrazę art. 7 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., której dopa-

truje się w nieuznaniu przez władzę pozwaną stosunku komisowego między firmą „Progress“, działającą na rachunek skarżącej w charakterze komisanta-sprzedawcy, a Bankiem Cukrownictwa w Poznaniu, działającym w charakterze komisanta-nabywcy na rzecz poszczególnych cukrowni, dla których Bank nabywał węgiel i koks do zużycia w przedsiębiorstwie przemysłowem cukrowni.

NTA rozważył, co następuje:

Według ustaleń, ujawnionych w protokóle badania ksiąg handlowych firmy „Progress“ w Katowicach z daty 11 października 1929, w firmie tej były w r. 1928 zrzeszone następujące przedsiębiorstwa: Katowicka Sp. Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa, Górnośląskie Zjednoczone Huty „Królewska“ i „Laura“, Śląskie Kopalnie i Cynkownie oraz The Henckel von Donnersmarck - Beuthen. Przedsiębiorstwa te sprzedawały swoje produkty, a w szczególności węgiel, za pośrednictwem firmy „Progress“ Zjednoczone Kopalnie Górnośląskie Sp. z ogr. odp. w Katowicach.

W aktach sprawy znajduje się w odpisie powołana w protokóle „umowa“ Banku Cukrownictwa z 5 października 1929 z firmą „Progress“. W tem piśmie, wystosowanem przez Bank do firmy „Progress“, Bank powołuje się na istniejący od 1 października 1924 stosunek umowy między Bankiem i adresatem i potwierdza, że począwszy od powyższego terminu aż do odwołania sprzedaż węgla z kopalń „WPanów“ dla poszczególnych cukrowni w kraju za pośrednictwem Banku („naszem“) odbywa się na warunkach, wyszczególnionych pod poz. 1 — 7 pisma, w szczególności Bank przekazuje firmie „Progress“ do bezpośredniego wykonania zamówienia na węgiel i koks, otrzymane od poszczególnych cukrowni, rachunki za dostawy wystawia firma „Progress“ („WPanowie“) na „nazwisko“ odnośnej cukrowni, obciążając odnośną sumą rachunek komisowy Banku, który ponosi wobec firmy „Progress“ pełne delcredere za dostawy, wykonane w granicach umowy komisowej, i otrzymuje prowizję w wysokości, ustalonej oddzielnie na każdą kampanję cukrową przed rozpoczęciem dostaw. Według końcowego ustępu tego pisma, z ustalonych przez górnośląską konwencję węglową rabatów korzystać mogły w całej pełni tylko cukrownie, innym zaś odbiorcom nie wolno było Bankowi oddawać jakichkolwiek rabatów, natomiast mógł Bank te rabaty zatrzymać dla siebie, jako dodatkową prowizję za trudy przy sprzedaży węgla.

Ponieważ władza wymiarowa uznała, że obrót, uzyskany ze sprzedaży węgla, przeznaczonego dla cukrowni, stanowi obrót, wynikający z transakcji między skarżącą a Bankiem Cukrownictwa, jako przedsiębiorstwem h a n d l o w e m, a nie wytwórczem (przemysłowem), i wskutek tego odmówiła zastosowania do tej części obrotu

1%-owej stawki podatkowej, przewidzianej w art. 7 lit. a) ustawy, przeto skarżąca odwołała się do Ministerstwa Skarbu. W odwołaniu skarżąca podniosła zarzut, że w spornej kwestji chodziło o sprzedaż węgla cukrowniom, a zatem przedsiębiorstwom wytwórczym, że Bank Cukrownictwa działał z mocy umowy komisowej, istniejącej między firmą „Progress“ a Bankiem, że za pośrednictwem Banku sprzedawano węgiel cukrowniom, że rachunki nie były wystawiane na Bank, lecz na poszczególne cukrownie, a firma „Progress“ w swoich księgach za te rachunki obciążała Bank z powodu odpowiedzialności Banku za odbiorców z tytułu „delcredere“. W trybie uzupełnienia postępowania stwierdził buchalter skarbowy w protokóle, spisanym 26 marca 1930, że największym hurtownikom, odbiorcom węgla, przyznawano dodatkowe rabaty w wysokości 3% ceny jako pewnego rodzaju bonifikaty za zwiększone koszty handlowe, zaś w protokóle, spisanym 26 czerwca 1930, że według przedłożonych ksiąg i poszczególnych faktur, wystawianych na Bank Cukrownictwa, prowizja i rabat, otrzymane przez Bank Cukrownictwa w Poznaniu od firmy „Progress“, wynosiły określoną sumę, z której bliżej określona część przypadała na prowizję.

Ministerstwo Skarbu w zaskarżonej decyzji, odrzucając żądanie odwołania zastosowania 1%-owej stawki podatkowej, uznało stanowisko władzy wymiarowej za słuszne z tego powodu, że w księgach handlowych firmy „Progress“ za dostawy obciążano Bank Cukrownictwa, że Bank ten nie zdawał rachunków z wykonanych czynności komisowych, że Bankowi udzielano rabatów narówni z innymi hurtownikami sprzedaży węgla.

Skarżąca w skardze powtarza wyjaśnienie odwołania co do obciążania rachunku Banku, twierdzi, że komitent oczywiście musi być poinformowany o wynikach sprzedaży, dokonanych przez komisanta, że w konkretnym wypadku miało to miejsce wobec faktu, że firma „Progress“ wystawiała rachunki wprost na nabywców węgla i obciążała w swoich księgach za te transakcje Bank Cukrownictwa, wreszcie, że rabaty, udzielane przez skarżącą, o ile dotyczyły węgla, sprzedanego cukrowniom, Bank przekazywał cukrowniom, o ile zaś dotyczyły innych odbiorców, Bank zatrzymywał z tytułu dodatkowego wynagrodzenia prowizyjnego, ale nie pobierał żadnej różnicy między ceną kupna a ceną sprzedaży.

NTA, rozważając sprawę w granicach skargi, nie przychylił się do wniosków skarżącej.

Skarżąca wyjaśnia sposób przeprowadzania transakcyj przez księgi firmy „Progress“ okolicznością przyjęcia odpowiedzialności delcredere przez Bank, z drugiej znów strony twierdzi, że firma „Progress — a nie Bank Cukrownictwa — wystawiała rachunki za dosta-

wiony węgiel wprost na cukrownie. Ta ostatnia okoliczność zatem uzasadniałaby konieczność obciążania za wystawione rachunki w pierwszym rzędzie znanych firmie „Progress“ odbiorców, a nie pośrednika, czy ręczyciela, chociażby ręczyciela z tytułu delcredere. Obrona przeto w skardze nie obaliła argumentu władzy pozwanej, zaczerpniętego ze sposobu księgowania transakcyj w stosunkach między firmą „Progress“ i Bankiem Cukrownictwa.

Skarżąca nie przeczy, że Bank Cukrownictwa otrzymywał rabaty narówni z innymi hurtownikami, nabywającymi węgiel od skarżącej. Skarżąca stara się natomiast rabatom tym nadać charakter dodatkowej prowizji komisowej, o ile chodzi o dostawy dla odbiorców z poza grona cukrowni, i broni się przeciw zużytkowaniu tych rabatów jako argumentu w płaszczyźnie ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy tem, że rabaty te nie stanowiły jednak różnicy cen między faktyczną ceną sprzedaży a ceną kupna. Skarżąca zarzuca zatem brak faktycznej przesłanki z ustawy. Otóż ustawa zakazuje uznania stosunku komisowego m. i. w wypadku, gdy komisant niezależnie od umówionego wynagrodzenia lub zamiast tegoż otrzymuje różnicę lub część różnicy między c e n ą i s t o t n i e o s i ą g n i ę t ą a c e n ą z a s t r z e ż o n ą w drodze umowy na rzecz komitenta, jako właściciela towaru. Dochodzenia, ujawnione w aktach, mogły dla władz stanowić dostateczną podstawę do wnioskowania o tem, że te rabaty właśnie miały być niejako uznaniem różnicy cen za dodatkowe korzyści komisanta. W świetle ustaleń władzy rabaty te przedstawiają się w swej istocie jako o b n i ż e n i e przez kopalnie węgla, czy też firmę „Progress“ w stosunku zarówno do Banku Cukrownictwa, jakoteż do innych hurtowników, c e n y, zastrzeżonej przez zleceniodawcę dla siebie, i ustąpienie zleceniobiorcy r ó ż n i c y między tą ceną a faktycznie uzyskaną ceną sprzedażną. W płaszczyźnie przepisu ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy jest rzeczą obojętną, jaką rolę odgrywa ta różnica w stosunkach wzajemnych między zleceniodawcą i zleceniobiorcą, w szczególności, czy zleceniodawca przyznał ją zleceniobiorcy jako „dodatkowe wynagrodzenie prowizyjne“, czy też z innego tytułu.

Trzecim motywem, wysuniętym w zaskarżonej decyzji, jest brak składania sprawozdań komisowych.

Według § 384 kodeksu handlowego, obowiązującego na obszarze górnośląskiej części Województwa Śląskiego oraz b. dzielnicy pruskiej, na komisancie ciąży obowiązek zdawania rachunków swemu komitentowi, czyli, że ta okoliczność donoszenia o wykonaniu zleconej transakcji i składania rachunków stanowi jeden ze środków rozpoznawczych stosunku komisowego. Z pisma firmy „Progress“ do Banku Cukrownictwa z daty 5 października 1929 nie wynika, by komitent ko-

misanta od tego obowiązku zwolnił, ani nie wynika, by te obowiązkowe donoszenia i sprawozdania były brane pod uwagę. Sam fakt wystawiania rachunków przez firmę „Progress" wprost na cukrownie wprawdzie wskazuje na to, że firma była poinformowana o tem, kto, ile węgla i za jaką cenę nabył, lecz te dane same przez się nie wypełniają istoty wyżej określonego obowiązku komisanta z § 384 kod. handl. Te wskazania, udzielone „Progressowi" przez Bank, dadzą się pogodzić także z nabywaniem węgla przez Bank, z zastrzeżeniem późniejszego wskazania odbiorców Banku, którym producent węgiel ma dostawić bezpośrednio wraz z fakturą, lub też z wypadkiem wykonania zlecenia drogą podstawienia się komisanta w myśl §§ 400 — 405 kod. handl.

Z tych zatem powodów NTA nie uznał zarzutów skargi za trafne i orzekł jej oddalenie.

Przedmiotem rozstrzygnięcia NTA było pytanie, czy między firmą Progress a Bankiem Cukrownictwa istniał stosunek komisowy, to jest, czy Bank ten był subkomisantem, czy też nabywał węgiel na własny rachunek, odsprzedając go później cukrowniom. Chodziło zatem o ocenę stosunku prawnego na podstawie pewnych danych faktycznych.

Z faktu, iż firma Progress ceną kupna obciążała nie poszczególne cukrownie, lecz Bank Cukrownictwa — mający delcredere — i że Bank ten nie zdawał firmie Progress formalnych sprawozdań, wreszcie, że Bank otrzymywał dodatkowo — prócz prowizji komisowej — jeszcze rabaty, wysnuł Trybunał wniosek o nieistnieniu komisu w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy o podatku przemysłowym.

Z trzech wyżej przytoczonych okoliczności pierwsza i druga — przy ocenie stosunku komisowego, jako typu umownego — nie mogą uchodzić za momenty, stanowiące „essentiale negotii", wobec czego są zawodnym środkiem rozpoznania komisu.

Taki lub inny sposób księgowania i brak formalnych sprawozdań bywają spowodowane pewnemi względami ubocznemi i — same przez się — nie wpływają na ocenę prawną charakteru transakcji, której istotną treścią jest działanie we własnem imieniu na cudzy rachunek (§ 383 niem. kod. handl.).

Bank Cukrownictwa jest — jak wynika z wyroku — finansową ekspozyturą zrzeszonych cukrowni i gdyby nawet w tym charakterze — nie mówiąc już o posiadaniu delcredere — był obciążany ceną należną od cukrowni za węgiel, to taki sposób księgowania znajduje łatwe wytłumaczenie w systemie rachunkowości z r z e s z o n y c h cukrowni i nie może m. zd. ani nadać umowie specjalnego piętna, ani też przeobrazić stosunku prawnego komisu — w jakiś inny typ umowny. Spełnianie przez komisanta pewnych funkcyj dodatkowych, zwłaszcza o charakterze finansowo-rozrachunkowym, osobliwie, gdy te funkcje leżą w jego specjalnym zakresie działania, nie jest uszczerbkiem dla jego właściwej roli.

Sposób składania sprawozdań jest kwestją uznania kontrahentów i ich wzajemnego ustosunkowania się. Ustawa nie zawiera w tym względzie przepisów normatywnych, zatem forma sprawozdań nie przesądza istoty rzeczy. Brak sprawozdań wogóle mógłby się stać powodem roszczeń komitenta o złożenie rachunku, nie godzi jednak w ważność i skuteczność czynności prawnej, składanie bowiem tych sprawozdań nie jest w stosunkach komisowych niczem innem, jak tylko elementem dodatkowym, „naturale negotii". Zresztą formalne, pisemne sprawozdania są tylko

jedną z możliwych, ale nie jedyną formą zawiadamiania komitenta o wykonaniu transakcji (§ 383 w związku z § 384 niem. kod. handl.). Sam NTA stwierdza, że fakt wystawiania przez firmę Progress rachunków wprost na cukrownie wskazuje na to, iż firma Progress była przecież poinformowana o rezultatach transakcyj. Czyż zasadny był wobec tego wniosek o naruszeniu obowiązków komisanta z § 384 niem. kod. handl. i dalszy, że skoro nie było formalnych sprawozdań, komisant występował jako kontrahent na własny rachunek?

Co się tyczy „rabatów", zważyć przedewszystkiem należy, że zgodnie z cytowaną w wyroku umową — rabaty te są unormowane w górnośląskiej konwencji węglowej, która, jak wiadomo, w wyniku zarządzeń właściwych władz zawiera określenie cen węgla w handlu wewnętrznym.

W omawianym stosunku komisowym istotnym momentem jest niewątpliwie d z i a ł a n i e k o m i s a n t a n a c u d z y r a c h u n e k (§ 383 niem. kod. handl.). Tą cechą umowy komisowej zajmuje się NTA i stwierdza z punktu widzenia ustawy o podatku przemysłowym, że nie należy uznawać stosunku umownego za komisowy w przypadku, gdy komisant — niezależnie od umówionego wynagrodzenia lub zamiast tegoż — otrzymuje różnicę, lub część różnicy między ceną istotnie osiągniętą a ceną zastrzeżoną na rzecz komitenta. Zasada ta odpowiada brzmieniu ustawy i miałaby zastosowanie w niniejszym przypadku, gdyby sprzedawcy (komisantowi) przysługiwało prawo d o w o l n e g o określenia ceny sprzedażnej i gdyby uczestniczył on w t e n s p o s ó b w wynikach transakcyj. W tych okolicznościach działałby komisant na własny rachunek (§§ 400—405 niem. kod. handl.). Natomiast samo obniżenie ceny zastrzeżonej (o ile wogóle NTA słusznie uważa stosowanie przewidzianych zgóry rabatów za obniżenie ceny) nie ma istotnego znaczenia, gdyż cena ta, jakkolwiek obniżona, pozostaje przecież ceną umownie zastrzeżoną dla komitenta, który, nie czyniąc żadnego wyłomu w stosunku komisowym, może drogą wzajemnego porozumienia z komisantem ustalić — nawet w toku trwania umowy — tę cenę w tej lub innej wysokości. Nawet w razie ustąpienia komisantowi różnicy, wynikającej przy sprzedaży z obniżenia ceny zastrzeżonej dla komitenta, komisant nie staje się skutkiem tego osobą, działającą na własny rachunek, o ile cena, która ma być faktycznie uzyskana, została przez komitenta albo zgóry umownie oznaczona, albo też jest ceną s t a ł ą, zgóry już normowaną przez inne miarodajne czynniki (cena maksymalna, cena konwencyjna, cena, uwzględniająca rabaty, przewidziane a priori przez górnośląską konwencję węglową). Podobne stanowisko zajmuje też Ministerstwo Skarbu w swym okólniku z 30 stycznia 1926 Nr. 147.

Jeśli cena sprzedażna jest zgóry umówiona lub skądinąd znana, to również i dodatkowa prowizja, wynikająca nawet z różnicy między ceną zastrzeżoną a uzyskaną, jest co do swej wysokości zgóry ściśle określona i podobnie, jak pierwotna prowizja, od której się istotnie nie różni, da się ująć w pewną n i e r u c h o m ą stawkę procentową, stanowiąc tylko zwiększenie pierwotnej prowizji. W tym przypadku nie może być mowy o działaniu na własny rachunek, gdyż komisant nie ma udziału w zyskach ze sprzedaży.

Decydująca była zatem w niniejszej sprawie kwestja, czy Bank Cukrownictwa sprzedawał węgiel po cenie dowolnie oznaczanej, partycypując w ewentualnie uzyskanej nadwyżce, czy też cena sprzedażna była w sposób — czy to wyraźny, czy choćby domniemany — zgóry określona. Poprzestanie na stwierdzeniu faktu obniżenia ceny zastrzeżonej dla komitenta i ustąpienia „na rzecz komisanta" różnicy między ceną zastrzeżoną a faktycznie osiągniętą pozostawia kwestję, czy cena sprzedażna leżała w swobodnej dyspozycji komisanta, nadal otwartą, a ten moment jest właśnie wskaźnikiem działania na własny rachunek.

Stanowisko, zajęte przez NTA, stworzyło przegrodę, tamującą rozważenie kwestji spornej także z innego punktu widzenia, a mianowicie ze stanowiska pośrednictwa (§§ 84 i 93 niem. kod. handl.). Jeżeli rachunki były wystawiane przez firmę Progress bezpośrednio na cukrownie, a Bank, „za pośrednictwem" którego odbywała się sprzedaż, pobierał za swe czynności prowizje, nasuwała się ewentualność, że Bank — o ile nie był komisantem — był przecież pośrednikiem. Ujęcie czynności Banku we właściwą im kwalifikację prawną nie wychodziłoby m. zd. poza granice uprawnień instancji kasacyjnej.

Dr. Henryk Maryański

434.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Młyny handlowo-gospodarcze — obrót.

W młynach handlowo - gospodarczych odnośnie do obrotów, osiągniętych z wydawania mąki za przywiezione przez rolników do przemiału zboże z zapasów mąki, uzyskanej ze zboża, otrzymanego w ten sam sposób, podstawę wymiaru podatku przemysłowego od obrotu stanowi wynagrodzenie za przemiał (art. 5 p. 8 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 14 września 1933 l. rej. 8621/31 w sprawie Emila Krügera w Świętem przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Z treści zaskarżonej decyzji, zanotowanej na arkuszu odwoławczym, wynika, że motywem przyjęcia za podstawę opodatkowania przy obrotach młyna, osiągniętych z wydawania mąki za przywiezione do przemiału zboże, wartości tego zboża, a nie wynagrodzenia za przemiał, była okoliczność, iż młyn skupuje również zboże na własny rachunek. Otóż w wyroku z 16 listopada 1930 l. rej. 5260/28 w sprawie firmy „Ceres" Tow. z ogr.odp. w Brusach (Zbiór wyroków Nr. 384 S) NTA orzekł i uzasadnił, że w młynach handlowo - gospodarczych odnośnie do obrotów, osiągniętych z wydawania mąki za przywiezione przez rolników do przemiału zboże z zapasów mąki, uzyskanej ze zboża, otrzymanego w ten sam sposób, podstawę wymiaru podatku przemysłowego od obrotu stanowi wynagrodzenie za przemiał (art. 5 p. 8 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.). Z powyższego wynika, że jeśli w młynach prowadzony jest obok działu gospodarczego (zarobkowego) także dział handlowy, w którym dokonywa się przemiału zboża, zakupionego na własny rachunek, to ta okoliczność nie stoi jeszcze na przeszkodzie do przyjęcia w dziale gospodarczym młyna zasad opodatkowania z art. 5 p. 8 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.), jeśli gotowa mąka, wydawana oso-

bom przywożącym zboże do przemiału, pochodzi ze zboża, otrzymanego w ten sam sposób, t. j. ze zboża, przywiezionego choćby przez osoby inne do przemiału.

Skarżący w odwołaniu twierdził, że wydawał na poczekaniu przetwory młynarskie z oddanego mu do przemiału zboża. Gdy jednak pozwana władza, wychodząc z mylnego założenia prawnego, któremu dała wyraz w zaskarżonej decyzji, zarzutu powyższego nie zbadała i nie rozprawiła się z nim w zaskarżonej decyzji, to NTA dopatrzył się w tem wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącego, i uchylił tę decyzję.

435.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Młyn parowy, sprzedający mąkę konsumentom i drobnym kupcom — stawka podatku.

Obrót przedsiębiorstwa młyna parowego, pochodzący ze sprzedaży mąki zarówno konsumentom, jak i drobnym kupcom w mniejszych ilościach, podlega 1% stawce podatkowej w myśl art. 7 lit. c) ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 6745/32 w sprawie firmy: Juljusz Klotz Tow. z ogr. odp. w Chojnicach przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

... Nie jest między stronami sporne, że przepis art. 7 lit. c) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. ma zastosowanie również przy opodatkowaniu obrotu przedsiębiorstw przemysłowych, o ile ten obrót pochodzi z detalicznej lub drobnej sprzedaży artykułów spożywczych pierwszej potrzeby. Pozwana władza uznała w zaskarżonej decyzji tylko obrót, osiągnięty z drobnej sprzedaży mąki bezpośrednio konsumentom, za podpadający pod powyższy przepis ustawy, natomiast odmówiła zastosowania tegoż przepisu do obrotu, pochodzącego ze sprzedaży mąki kupcom. Otóż w powołanym w skardze wyroku z 16 maja 1930 l. rej. 1656/28, wydanym na skutek skargi firmy Ch. Zolberg i J. Goldflam (Zbiór wyroków Nr. 315 S) NTA wypowiedział pogląd, że także zbyt artykułów spożywczych pierwszej potrzeby wyłącznie drobnym kupcom w mniejszych ilościach stanowi handel detaliczny w rozumieniu odnośnych postanowień taryfy (cz. II lit. A rozdz. I), że więc do osiągniętego w ten sposób obrotu ma zastosowanie ulgowa stawka z art. 7 lit. c) ustawy.

Gdy tedy pozwana władza, wychodząc z błędnego założenia, że tylko drobna sprzedaż mąki bezpośrednio konsumentom może korzystać z ulgowej stawki, odmówiła z tego powodu zastosowania 1% ulgowej stawki do obrotu ze sprzedaży mąki kupcom, nie wdając się w rozpoznanie kwestji, czy sprzedaż ta może być uznana za detaliczną (w myśl wykładni, zawartej w powyższym wyroku NTA), do której winna być zastosowana 1% stawka podatkowa, to NTA w nierozpatrzeniu tej kwestji dopatrzył się wadliwości postępowania i uchylił zaskarżoną decyzję.

436.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kefir — stawka podatku przy detalicznej lub drobnej sprzedaży.

Obrót, osiągnięty z detalicznej lub drobnej sprzedaży kefiru, jako artykułu spożywczego pierwszej potrzeby, korzysta z 1% stawki podatkowej na zasadzie art. 7 lit. c) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 29 września 1933 l. rej. 2740/32 w sprawie Michała Sigalina w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Merytorycznie spór toczy się o to, czy kefir ma być zaliczony do artykułów spożywczych pierwszej potrzeby, wymienionych w załączniku do art. 7 ust. ost. ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. i do § 26 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu, czy więc do obrotu z detalicznej i drobnej sprzedaży kefiru ma zastosowanie 1% stawka z art. 7 lit. c) powołanej ustawy.

W załączniku, o którym wyżej jest mowa, wymienione są m. i. jadalne produkty spożywcze pochodzenia krajowego, a jako takie przytoczone są przykładowo: mąka, pieczywo, kasza, sól, cukier, nabiał, mięso, tłuszcze jadalne, roślinne i zwierzęce, wyroby masarskie i kawa zbożowa. Otóż skarga twierdzi, że kefir jest „rodzajem nabiału“, że przeto jest objęty powyższym załącznikiem. NTA uznał to stanowisko skargi za słuszne. Pod pojęcie nabiału bowiem podpada mleko i jadalne produkty mleczne, a nie ulega żadnej wątpliwości, że kefir jest również produktem mlecznym. Gdy także nie ulega wątpliwości, że kefir jest artykułem spożywczym, i gdy władza nie przeczy, że chodzi tu o kefir pochodzenia krajowego, to zachodzą wszystkie wymogi zaliczenia kefiru do artykułów spożywczych pierwszej potrze-

by, wymienionych pod lit. A p. 1 powołanego wyżej załącznika. W konsekwencji obrót, pochodzący z detalicznej lub drobnej sprzedaży kefiru, podlega opodatkowaniu według 1% stawki.

Podniesione przez pozwaną władzę w odpowiedzi na skargę zarzuty, że kefir zawiera nieznaczne ilości alkoholu i że winien być opodatkowany narówni z konserwami, NTA pominął, ponieważ okoliczności faktycznych, na których te zarzuty się opierają, władza nie przytoczyła w zaskarżonej decyzji, przeto płatnik nie miał możności zajęcia wobec tych zarzutów stanowiska w skardze do NTA.

Z przytoczonych wyżej powodów NTA uchylił zaskarżoną decyzję, jako niezgodną z ustawą.

437.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu, dokonywana w tym samym lokalu, gdzie się mieści zakład przemysłowy: Pojęcie lokalu.

Przez lokal rozumie się część domu, stanowiącą ze względu na cel, któremu służy, jedną całość.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 13 czerwca 1933 3 K. 415/33.

SN, po rozpatrzeniu kasacji Henryka H., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z 10 marca 1933, na mocy art. 529 i 516 a), 535 i 581d) k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił i oskarżonego uniewinnił.

...1. Według ust. 3 art. 14 ustawy o podatku przemysłowym detaliczna i drobna sprzedaż produktów własnego wyrobu, dokonywana w tym samym lokalu, gdzie mieści się zakład przemysłowy, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa. Dla rozstrzygnięcia niniejszej kasacji istotne jest zatem rozważenie pytania, czy sąd wyrokujący uznał słusznie, iż pomieszczenie, z którego oskarżony dokonywał sprzedaży pieczywa z własnej piekarni, znajdowało się poza granicami piekarni. W tym względzie zauważyć należy, że przez lokal rozumie się część domu, stanowiącą ze względu na cel, któremu służy, jedną całość. W tem znaczeniu w skład lokalu mieszkalnego wchodzą nietylko łączące się bezpośrednio z sobą pokoje mieszkalne, kuchnia, spiżarnia i t. p., lecz także odpowiednia część strychu, piwnica, ewentualnie komórka, pralnia i t. p. ubikacje, które bezpośredniego połączenia z właściwem mieszkaniem nie mają i które mogą nawet znajdować się w dość znacznem oddaleniu od mieszkalnych pokojów. Podobny sto-

sunek może też zachodzić w odniesieniu do innego rodzaju lokalów, w szczególności zaś w odniesieniu do lokalów przemysłowych, słusznie więc rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku przemysłowym w § 53 wyjaśnia, iż oddzielenie pomieszczenia, w którem prowadzona jest drobna i detaliczna sprzedaż, od pomieszczenia, w którem się mieści zakład przemysłowy,—ścianą, sienią, schodami i t. p.— nie stanowi przeszkody do uznania, że detaliczna i drobna sprzedaż dokonywana jest w lokalu zakładu przemysłowego.

2. W danym wypadku, jak wynika z ustaleń faktycznych wyroku, sąd wyrokujący uznał pomieszczenie, z którego dokonywano sprzedaży pieczywa, za oddzielne przedsiębiorstwo dlatego, ponieważ pomieszczenie to, posiadające wygląd i charakter pokoju, wychodzi na ulicę, piekarnia zaś mieści się w podwórzu i z pokoju, w którym dokonywa się sprzedaży pieczywa, dostać się do niej można tylko przez podwórze. Te okoliczności nie uzasadniają słuszności zajętego przez sąd wyrokujący stanowiska prawnego. Okoliczność bowiem, iż pomieszczenie, przeznaczone do dokonywania sprzedaży, wychodziło na ulicę, nie ma żadnego znaczenia, niema bowiem żadnego przepisu, z któregoby wynikało, iż zakłady przemysłowe nie mogą być urządzane w lokalach frontowych, jeżeli zaś uznaniu, iż detaliczna i drobna sprzedaż dokonywana jest w lokalu zakładu przemysłowego, nie stoi na przeszkodzie oddzielenie pomieszczenia, służącego do dokonywania sprzedaży, od innych pomieszczeń zakładu przemysłowego ścianą, sienią lub schodami, to niema najmniejszej racji, by w wypadku, gdy pomieszczenia, w których odbywa się produkcja i sprzedaż, mieszczą się w tym samym budynku, za przeszkodę taką uważać fakt oddzielenia tych pomieszczeń wewnętrznem podwórzem, które od sieni różni się tylko większemi rozmiarami i brakiem pokrycia, a przeciwnie sytuację tego rodzaju, jaka zachodzi w niniejszym wypadku, uważać należy za jeden z tych dalszych wypadków, jakie rozporządzenie wykonawcze określiło w § 53 słowami „i t. p.“ ...

438.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ustalenie obowiązku podatkowego. Oszacowanie obrotu na podstawie znajomości przedsiębiorstwa podatnika, posiadanej przez członków Komisji Szacunkowej.

1) W razie zaprzeczenia przez podatnika samego obowiązku podatkowego, władza nie może ustalić tego obowiązku jednostronnie bez podania do wiadomości podatnika tych danych faktycznych, na których istnienie obowiązku podatkowego oparła [1]).

2) Także w wypadku, gdy Komisja przy szacowaniu obrotu podatnika opiera się na znajomości jego przedsiębiorstwa, posiadanej przez członków Komisji, akta wymiarowe winny ujawniać dane faktyczne, które Komisja przy szacowaniu obrotu miała na względzie.

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 5338/32 w sprawie Bernarda Finka w Grybowie przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

...Skarżący w odwołaniu zaprzeczył, jakoby prowadził dwa oddzielne zakłady handlowe, twierdząc, że sprzedaż towarów, znajdujących się w sklepie, w dnie targowe ze straganu na rynku nie uzasadnia przyjęcia oddzielnego zakładu handlowego.

Z powyższego wynika, że płatnik kwestjonował sam obowiązek podatkowy, o ile chodzi o sprzedaż skór ze straganu, że więc władza według ustalonej w tym względzie judykatury NTA nie mogła ustalić tego obowiązku jednostronnie, lecz winna była podać do wiadomości płatnika ten stan faktyczny, na którym według wywodów odpowiedzi na skargę istnienie obowiązku podatkowego w odniesieniu do sprzedaży skór ze straganu oparła, celem dania mu możności oświadczenia się. Gdy władza tego stanu faktycznego, a mianowicie, że płatnik sprzedaż ze straganu prowadzi stale i równocześnie ze sprzedażą w sklepie, nie zakomunikowała mu w toku przewodu administracyjnego, przeto NTA uznał, iż ustalenie, że płatnik prowadził dwa zakłady handlowe, nie nastąpiło w trybie prawidłowego postępowania.

NTA dopatrzył się również wadliwości postępowania w tem, że akta nie ujawniają żadnych danych faktycznych, na których się władza opierała, względnie, któremi się posiłkowała, ustalając wysokość obrotu. Także bowiem i w tym wypadku, gdy Komisja oparła się przy oszacowaniu obrotu płatnika na znajomości jego przedsiębiorstwa, posiadanej przez członków Komisji, akta winny ujawniać dane faktyczne z owej znajomości wynikające, celem umożliwienia NTA kontroli, czy ustalenie obrotu nie jest dowolne.

W powyższych brakach NTA dopatrzył się wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącego, i orzekł uchylenie zaskarżonych decyzyj.

---

[1]) Por. wyroki NTA Nr. 790, 838 i 865 Zbioru wyroków.

439.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek podatnika dostarczenia władzy danych do ustalenia wysokości obrotu. Wyjaśnienia podatnika na posiedzeniu Komisji Odwoławczej: Wydanie decyzji odwoławczej nie w tym samym dniu, w którym przesłuchano podatnika[1]).

1. Obowiązkiem podatnika jest dostarczenie władzy wymiarowej zupełnych danych, umożliwiających cyfrowe ustalenie obrotu.

2. Wydanie decyzji na odwołanie nie musi się w dacie pokrywać z dniem, w którym podatnik złożył wyjaśnienia; chodzi tylko o to, aby między złożeniem wyjaśnień a powzięciem decyzji nie było takiej przerwy, którąby niweczyła zasadę bezpośredniości ustnych wyjaśnień podatnika w stosunku do kompletu, załatwiającego odwołanie.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1933 l. rej. 8981/31 w sprawie Józefa Engelmana w Białymstoku przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Dalej zarzuca skarżący wadliwość postępowania z tego powodu, że Komisja Odwoławcza, powołując się w orzeczeniu na to, że znajdujące się w aktach wymiarowych informacje kolejowe co do przesyłek nie wyczerpują całego materjału do ustalenia obrotu, nie wskazała, dlaczego one nie są wyczerpujące.

Ten zarzut również nie jest trafny, ani nie znajduje oparcia w ustawie.

Obowiązkiem podatnika jest dostarczenie władzy wymiarowej kompletu danych, umożliwiających cyfrowe ustalenie obrotu podatkowego. Jeżeli podatnik takich danych nie dostarczył, władza ustala

---

[1]) W wyroku z 23 listopada 1929 l. rej. 2886/27, wydanym w sprawie firmy „Lloyd Bydgoski" Tow. Akc. w Bydgoszczy (Zbiór wyroków Nr. 205 S), NTA wypowiedział następujący pogląd: „Przepis art. 90 ustawy zapewnia płatnikom, którzy wyrazili w tym względzie życzenie, możność bezpośredniego zetknięcia się z Komisją i przedstawienia jej wyjaśnień w danej sprawie. Postanowienie to atoli nie miałoby praktycznej wartości, gdyby stanąć na stanowisku, że Komisja uczyniła zadość powołanemu przepisowi art. 90 także w tym wypadku, gdy wprawdzie płatnik został przesłuchany przez Komisję, lecz ostateczna decyzja wydana została na innem posiedzeniu i przy zmniejszonym składzie Komisji. Należy więc dojść do wniosku, że ustawa, dając płatnikom możność składania na wyrażone w odwołaniu życzenie ustnych wyjaśnień na posiedzeniu, wyznaczonem do rozpatrzenia odwołania, stworzyła w tym względzie zasadę bezpośredniości w tem rozumieniu, że decyzję winna wydać Komisja na tem samem posiedzeniu, na którem przesłuchała płatnika".

obrót na podstawie materjału, jaki posiada. Oznaczałoby to niedopuszczalną zmianę ról, gdyby w takim wypadku cały ciężar kompletowania materjału dowodowego spadał na władzę, a podatnikowi natomiast przysługiwało prawo ograniczenia się do ujemnej krytyki tego materjału. . . .

. . . Ostatni wreszcie zarzut skargi dotyczy obrazy art. 90 ustawy. Skarżący upatruje obrazę postępowania w tej okoliczności, że składał wyjaśnienia w związku z odwołaniem na posiedzeniu Komisji Odwoławczej w dniu 26 czerwca 1931, podczas gdy zaskarżone orzeczenie nosi datę 30 czerwca (w skardze widocznie omyłkowo podano 30 września). NTA atoli nie dopatrzył się zarzucanej wadliwości postępowania. Trafnie władza podnosi w odpowiedzi na skargę, że dotychczasowe orzecznictwo NTA w tej płaszczyźnie nie uprawnia do wniosku, iż decyzja koniecznie w dacie musi się pokrywać z dniem, w którym rekurent składał wyjaśnienia. Chodzi tylko o to, aby między złożeniem wyjaśnień a powzięciem decyzji nie było takiej przerwy w czasie, któraby niweczyła zasadę bezpośredniości ustnych wyjaśnień podatnika w stosunku do kompletu komisyjnego, który załatwia odwołanie. Powzięcie decyzji na posiedzeniu ciągłem, trwającem czas dłuższy niż jeden dzień, w granicach tego posiedzenia, jak w konkretnym wypadku między 26 czerwca a 30 czerwca 1931, nie jest sprzeczne z tą zasadą, czemu NTA m. i. dał wyraz w wyroku z 15 stycznia 1930 l. rej. 1959/27 w sprawie firmy Rynkowski i Ajzenstadt, albowiem w konkretnym wypadku nie było odroczenia rozprawy, lecz jedynie odłożenie decyzji na inny dzień w ramach tego samego posiedzenia.

Z tych zatem powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną.

440.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzeciw przewodniczącego Komisji Szacunkowej: Forma i treść.

Ustawa z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. nie przewiduje żadnych wymogów, jakim winien odpowiadać sprzeciw przewodniczącego Komisji Szacunkowej pod względem formy i treści, zatem uzasadnienie sprzeciwu nie jest konieczne [1]).

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 8663/32 w sprawie Izaka Markdorfa w Sądowej Wiszni przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

. . . Podniesiona w skardze okoliczność, że Przewodniczący w swym sprzeciwie ograniczył się do ogólnikowych twierdzeń, nie

przytoczywszy żadnych konkretnych okoliczności faktycznych, przez co nie dał płatnikowi możności obrony, nie może uzasadnić ani obrazy prawa, ani też wadliwości postępowania, albowiem ustawa o podatku przemysłowym nie ustanawia żadnych wymogów, jakim winien odpowiadać sprzeciw pod względem formy i treści, zatem uzasadnienie sprzeciwu nie jest konieczne.....

441.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — przelewanie przypadających na niezłonków nadpłat i zwrotów do funduszów, niepodlegających podziałowi. Możność cofania i zmiany oświadczeń, złożonych do protokółu rewizji ksiąg.

1) Przepis art. 95 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym nie wymaga, by spółdzielnia przypadające na niezłonków nadpłaty i zwroty przelewała do funduszów, niepodlegających podziałowi między członków, brutto, t. zn. bez uwzględnienia obciążających stosunkowo obroty z niezłonkami kosztów handlowych.

2) Ani ustawa o podatku przemysłowym, ani żaden inny przepis prawa nie zabrania płatnikom złożone do protokółu rewizji ksiąg handlowych oświadczenia, jako polegające na błędzie, zmieniać lub cofać.

Wyrok NTA z 18 września 1933 l. rej. 8461/32 w sprawie Spółdzielni z ogr. odp. „Nowy Konsum" w Lipinach Śląskich przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...Śląski Urząd Wojewódzki w Katowicach decyzją z 11 lipca 1932 w częściowem uwzględnieniu odwołania przyjął za podstawę wymiaru podatku połowę zeznanego obrotu, zaznaczając w uzasadnieniu, że wobec przelania przypadających od niezłonków nadpłat i zwrotów tylko w części do funduszu, niepodlegającego podziałowi między członków, któryto fakt wynika z protokółu badania ksiąg handlowych z 19 września 1931, żądanie ulgi z art. 95 ust. 1 lit. b) ustawy jest nieuzasadnione.

Decyzja powyższa stanowi przedmiot skargi do NTA, w której Spółdzielnia twierdzi, że ma do niej w całej pełni zastosowanie przepis art. 95 lit. b) ustawy, zaznaczając, że w protokóle rewizji jej ksiąg handlowych z daty 16 czerwca 1931 stwierdzono, iż nadwyżkę ze

[1]) Analogiczną zasadę w odniesieniu do podatku dochodowego NTA wypowiedział w wyroku z 21 października 1926 l. rej. 1431/25, Zbiór wyroków Nr. 1022.

sprzedaży spirytusu monopolowego niezłonkom w kwocie 21,75 zł przelano do funduszu rezerwowego, że w miarodajnym okresie nie miała z powyższego tytułu obowiązku przelewania jakiejkolwiek kwoty do funduszu rezerwowego, albowiem zysk ze sprzedaży wyrobów monopolowych wynosił 8,9% obrotu, podczas gdy według zamknięć rachunkowych koszty handlowe wynosiły 10,07% całego obrotu Spółdzielni.

NTA rozważył, co następuje:

Z treści odwołania w związku z osnową dołączonego do odwołania zamknięcia rachunkowego za miarodajny okres czasu, w którem kwota 21,75 zł, przelana do funduszu rezerwowego, została określona jako „część czystego zysku, przypadająca na obrót ze sprzedaży obcym", wynika niedwuznacznie, że Spółdzielnia wychodziła z założenia, iż przypadające na niezłonków nadpłaty i zwroty, które mają być przelane do funduszów, nieulegających podziałowi między członków, winny być obliczone netto, t. zn. po odliczeniu kosztów handlowych, nie zaś brutto, że więc przy takim sposobie obliczenia tychże nadpłat i zwrotów przez przelanie do funduszu rezerwowego kwoty 21,75 zł przepisowi art. 95 p. 1 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. stało się w całej pełni zadość.

O ile chodzi o samą zasadę obliczenia przypadających na niezłonków nadpłat i zwrotów, podlegających przelewowi do funduszów niepodzielnych, to stanowisko powyższe Spółdzielni uznać należy za słuszne. W tym względzie NTA w wyroku z 9 grudnia 1929 l. rej. 1844/27 w sprawie firmy „żelazo" Spółdzielnia z ogr. odp. we Lwowie (Zbiór wyroków Nr. 222 S) wypowiedział pogląd, że obliczenie nadpłat i zwrotów może być uskutecznione nieinaczej, jak po uwzględnieniu obciążających stosunkowo obroty z niezłonkami kosztów handlowych, gdyż tylko w ten sposób może powstać nadpłata lub zwrot.

Protokół ponownej rewizji ksiąg Spółdzielni z 19 września 1931, zarządzonej na skutek wniesionego odwołania, streszcza wyniki badań spornej kwestji w sposób następujący: „Z tych względów stwierdzono, że za okres czasu od 1 października do 30 grudnia 1929 oraz od 1 stycznia do 30 września 1930 należało przelać na fundusze, niepodlegające podziałowi między członków, kwotę 672,07 zł, natomiast według uchwały walnego zebrania członków z 17 grudnia 1930 przelano na te cele kwotę 55,80 zł". Z tak ujętej treści protokółu nie wynika atoli, w jaki sposób organ rewidujący doszedł do kwoty 672,07 zł i dlaczego uznał tę kwotę za podlegającą przelaniu do funduszu niepodzielnego między członków, w szczególności protokół ten nie wyjaśnia, na czem polega różnica między powyższem obliczeniem a obliczeniem skarżącej Spółdzielni, która w odwołaniu twierdziła, że przez

przelanie do funduszu rezerwowego kwoty 21,75 zł odnośnemu przepisowi art. 95 ustawy uczyniła zadość.

Gdy tedy omawiany protokół nie wyjaśnia wcale okoliczności faktycznych, mających dla sprawy znaczenie istotne, w szczególności, czy kwota 672,07 zł przedstawia przypadające na niecziłonków nadpłaty i zwroty brutto, czy też już po potrąceniu kosztów handlowych i gdy zaskarżona decyzja opiera się wyłącznie na treści tegoż protokółu, która bynajmniej nie daje podstawy do wysnucia wniosku, że skarżąca przelała przypadające na niecziłonków nadpłaty i zwroty tylko w części, przeto NTA uznał, że stan faktyczny sprawy, na którym władza oparła swą decyzję, wymaga uzupełnienia.

W odpowiedzi na skargę pozwana władza zaznacza, że przy badaniu ksiąg w dniu 19 września 1931 był obecny kierownik Spółdzielni, który z treścią protokółu się zgodził, czemu dał wyraz przez podpisanie protokółu bez żadnych zastrzeżeń.

W związku z tym zarzutem należy stwierdzić, że Spółdzielnia w pismach z 13 listopada 1931 i 19 listopada 1931 zakwestjonowała treść wspomnianego protokółu i domagała się przeprowadzenia ponownej rewizji, a tem samem cofnęła swą zgodę na treść protokółu, wyrażoną przez podpisanie protokółu. Gdy zaś ani ustawa o podatku przemysłowym, ani też żaden inny przepis prawa nie zabrania podatnikom raz złożone do protokółu rewizji ksiąg oświadczenia, jako polegające na błędzie, zmieniać lub cofać i skoro Spółdzielnia, mimo podpisania protokółu bez zastrzeżeń, później, jednak jeszcze przed rozstrzygnięciem odwołania, zakwestjonowała treść tegoż protokółu, to władza nie ma racji, twierdząc, że strona jest bezwzględnie treścią tegoż protokółu związana.

Z powyższych powodów NTA uznał postępowanie za wadliwe i uchylił zaskarżoną decyzję.

Ustawodawstwo polskie przyznaje spółdzielniom ulgi w dziedzinie podatku dochodowego i przemysłowego oraz w dziedzinie opłat stemplowych. Warunkiem, od którego zależy ich udzielenie, przy wszystkich trzech daninach jest sprawa nadpłat i zwrotów, wynikających z obrotów z niecziłonkami. Jeżeli następuje przelanie tych nadpłat i zwrotów do niepodzielnych funduszów spółdzielni, wówczas korzysta ona z ulg podatkowych. Po raz pierwszy przywileje te zostały spółdzielniom udzielone ustawą z 11 grudnia 1924 poz. 2/25 Dz. Ust. o opłatach stemplowych spółdzielni; następnie określiła je ustawa z 18 marca 1925 poz. 242 Dz. Ust., nowelizująca podatek dochodowy, dalej ustawa z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., zmieniająca podatek przemysłowy, wreszcie ustawa z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust. o opłatach stemplowych, znosząca równocześnie powołaną ustawę z 11 grudnia 1924.

Omawiany na wstępie warunek udzielenia ulg w tych dziedzinach skarbowych sformułowany został prawie jednakowo w powołanych ustawach. Nie został on objaśniony żadnem rozporządzeniem wykonawczem dla dziedziny podatku dochodowego; dla dziedziny opłat istnieje błędne m. zd. wyjaśnienie w § 148 rozporządze-

nia wykonawczego do u. o. s.; dla dziedziny podatku przemysłowego będzie obowiązywało od 1 stycznia 1934 również m. zd. błędne, a podobne do poprzedniego, wyjaśnienie § 107a do ustawy o podatku przemysłowym. Ustawodawstwo polskie o spółdzielniach nie zna pojęcia nadpłat i zwrotów, ani też przedwojenne ustawodawstwo o spółdzielniach państw zaborczych.

Również i NTA w zapadłych dotąd wyrokach (p. Nr. 222 S Zbioru; OPA, I, 79 i II, 324) nie wyjaśnił wszechstronnie, czem są w istocie owe nadpłaty i zwroty, i nie zajmował się cytowanemi dwoma rozporządzeniami wykonawczemi. Jednak każdy z zapadłych wyroków przynosi elementy, ułatwiające zrozumienie tego zasadniczego pojęcia. I tak wyrok Nr. 222 S Zbioru wyjaśnia, iż nadpłaty i zwroty mogą być obliczone dopiero po odpowiedniem uwzględnieniu kosztów handlowych, wyrok OPA 324 stwierdza, że pojęcie nadpłat i zwrotów obejmuje i dywidendę, wypłacaną członkom, powyższy wkońcu wyrok, identycznie z obydwoma poprzedniemi, podkreśla, że nadpłaty i zwroty pochodzić muszą z obrotów z niečłonkami.

Przy tem poszukiwaniu i zbieraniu elementów spornego dotąd pojęcia widoczna już jest podstawowa myśl: ulgi przewidują ustawy podatkowe tylko dla tych spółdzielni, które przy podziale zysku stosują fundamentalną zasadę kooperatywną, że członkowie winni mieć zyski z kooperatywnej działalności spółdzielni, nie zaś zyski z działalności kapitalistycznej, w szczególności z działalności z nieczłonkami. W imię tej podstawowej zasady żądają podatkowe ustawy przelania zysków z obrotów z nieczłonkami do niepodzielnych funduszów spółdzielni, a spełnienie tego żądania jest warunkiem sine qua non przy przyznawaniu ulg bez względu na brzmienie przepisów spółdzielczych o rozdziale zysku lub postanowień statutu spółdzielni o tym przedmiocie.

Dr. I. Weinfeld

442.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Młyny — kategorja świadectwa przemysłowego.

Cechą, odróżniającą jedną kategorję młyna od drugiej, jest suma średnic wszystkich par żaren zainstalowanych w młynie, nie zaś „używanych“ żaren.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 15 maja 1933 2 K. 194/33.

SN, po rozpoznaniu kasacji Józefa H., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925, założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie z 9 lutego 1933, na mocy art. 529 i 577 k. p. k. kasację oskarżonego oddalił.

Kasacja oskarżonego zarzuca wyrokowi obrazę art. 514 lit. f) k. p. k. oraz lit. e), art. 369 lit. a), art. 516 k. p. k. i art. 23 i 98 ustawy o podatku przemysłowym: a) przez nieustalenie w wyroku Sądu Okręgowego czynu przypisanego oskarżonemu. W sentencji bowiem wyroku pojęcia żaren i walców są z sobą pomieszane i wskutek tego

zupełnie niezrozumiałe; w szczególności, niezrozumiałe jest wyrażenie, że oskarżony prowadził młyn... z walcami o długości ogólnej wszystkich par żaren 18.4 metra; ze zdania tego widoczne jest, że pojęcia żaren i walców były z sobą utożsamione, a nawet żarna uważane były za jakąś część składową walców, a z wszystkiego tego wynika, że wyrok nie zawiera ustalenia czynu przypisanego oskarżonemu, i już z tego powodu powinien być uchylony; b) ponadto, zdaniem kasacji, w działaniu względnie zaniechaniu oskarżonego brak cech przestępstwa, albowiem, jak widać z uzasadnienia i zeznań świadka C., dwie pary walców, których długość decydowała o przeklasyfikowaniu świadectwa przemysłowego z kategorji V na kategorję IV, były nietylko nieczynne w czasie spisania protokółu, lecz nawet jeszcze nieuruchomione, w rozumieniu zaś taryfy do ustawy o podatku przemysłowym tylko rzeczywiście używane, włączone do systemu urządzeń, walce decydują o kategorji świadectwa przemysłowego; świadek C. stwierdził nietylko, że walce były nieczynne, lecz ponadto, że nie były jeszcze uruchomione, a zatem nie należały jeszcze do systemu trwałych urządzeń młyna, — nie były jeszcze „używane“, a ponieważ decyduje „używanie“, a nie samo znajdowanie się walców w młynie, przeto z chwilą, gdy główny dowodowy świadek i zarazem jedyny świadek w sprawie stwierdził, że walce nie były jeszcze uruchomione, musi się dojść do wniosku, że czynowi względnie zaniechaniu oskarżonego brak cech przestępstwa.

Z treści wyroku zupełnie wyraźnie wynika, że Sąd Okręgowy ustalił, iż oskarżony na podstawie świadectwa przemysłowego V kategorji prowadził młyn, w którym suma średnic wszystkich par żaren stanowiła 18,4 metra, tymczasem młyny o sumie średnic wszystkich par żaren ponad 15 do 50 metrów mają obowiązek nabywać świadectwo przemysłowe IV kategorji. Wobec tego, aczkolwiek redakcja wyroku rzeczywiście jest wadliwa, zarzut nieustalenia przypisanego oskarżonemu czynu przestępnego jest bezpodstawny.

Również jest bezpodstawny zarzut drugi, oparty na zgoła dowolnej interpretacji treści uwagi do rozdziału IV lit. C cz. II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Cechą, odróżniającą jedną kategorję młynów od drugiej, jest suma średnic wszystkich par żaren zainstalowanych w młynie, nie zaś „używanych“ żaren. Wyrażenie „o ile w młynach używane są do mielenia walce wyłącznie lub łącznie z żarnami“, bynajmniej nie daje podstawy do twierdzenia, że liczą się tylko te żarna, które są w ruchu.

Z tych względów kasację należy oddalić.

443.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Izby Przemysłowo-Handlowe — obowiązek podatkowy.

Izby Przemysłowo-Handlowe są narówni z władzami i urzędami samorządu terytorjalnego w myśl art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust. w związku z art. 30 ust. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 15 lipca 1927 o Izbach Przemysłowo-Handlowych poz. 591 Dz. Ust. zwolnione od opłat od pojazdów mechanicznych.

Wyrok NTA z 28 września 1933 l. rej. 10136/31 w sprawie Izby Przemysłowo-Handlowej w Wilnie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Wilnie w przedmiocie opłaty od pojazdu mechanicznego za r. 1931.

...Według art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust., od opłat od pojazdów mechanicznych wolne są pojazdy władz i urzędów państwowych (cywilnych i wojskowych) i samorządowych. Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu i w odpowiedzi na skargę wywodzi, że przewidziane zwolnienia mają zastosowanie tylko do pojazdów władz i urzędów samorządu terytorjalnego, nie zaś gospodarczego i że Izby Przemysłowo-Handlowe nie mają charakteru władz ani urzędów.

NTA nie uznał za potrzebne w konkretnym wypadku rozstrzygać pytania, czy ustawodawca, mówiąc w art. 10 p. 2 ustawy o władzach i urzędach samorządowych, miał na uwadze jedynie samorząd terytorjalny, czy też samorząd w bardziej ogólnem pojęciu, a więc również samorząd gospodarczy. Spór bowiem między stronami w tym kierunku rozstrzyga przepis ust. 6 art. 30 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 15 lipca 1927 o Izbach Przemysłowo-Handlowych poz. 591 Dz. Ust., który postanawia, że Izby zwolnione są od wszelkich podatków i opłat w tym samym zakresie i w tych samych wypadkach, w jakich obowiązujące ustawy przewidują to w stosunku do związków samorządu terytorjalnego. Gdy więc władze i urzędy samorządu terytorjalnego, co jest bezsporne, są według art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 zwolnione od opłat od pojazdów mechanicznych, to takie same zwolnienie przysługuje również Izbom Przemysłowo-Handlowym.

Zarzut, że art. 30 rozporządzenia z 15 lipca 1927 nie może mieć tutaj zastosowania, ponieważ zwalnia on Izby od opłat, o ile związki samorządu terytorjalnego nie są zobowiązane do ich uiszczania, gdy

tymczasem art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 mówi nie o związkach samorządowych, lecz o władzach i urzędach samorządowych — nie jest trafny.

Z postanowień rozporządzenia z 15 lipca 1927 o Izbach Przemysłowo-Handlowych wynika, że Izby Przemysłowo-Handlowe są w myśl tego rozporządzenia zorganizowane jako instytucje samorządu gospodarczego, jak o tem świadczy art. 3. Z dalszych zaś postanowień tego rozporządzenia, a w szczególności z treści art. 22 i n. wynika, że Izby jako takie stanowią organ tego samorządu gospodarczego.

Chodziłoby zatem jeszcze o rozstrzygnięcie kwestji, czy charakter tego organu jest analogiczny z charakterem władz i urzędów samorządu terytorjalnego, t. j. czy organ ten ma charakter organu publiczno-prawnego. Pytanie to NTA rozstrzygnął w sensie pozytywnym. Art. 6 bowiem rozporządzenia o Izbach Przemysłowo-Handlowych postanawiał m. i., że prezes Izby powołany jest do orzekania kary grzywny względem znajdujących się w okręgu Izby stowarzyszeń i korporacyj za naruszenie postanowień w wypadkach, w tym artykule przewidzianych, kary te zaś mają cechy kar publiczno-prawnych, albowiem przeciwko orzeczeniu karnemu Prezesa Izby przysługuje odwołanie w postaci żądania przekazania sprawy do Sądu, a zatem przewidziany jest tutaj analogiczny tryb postępowania, jaki, z uwagi na postanowienia art. 72 Konstytucji, ustanowiono w odniesieniu do kar, nakładanych przez władze administracji państwowej.

Ten charakter publiczny Izby, jako organu samorządu gospodarczego, potwierdza również ostatni ustęp art. 4 rozporządzenia o Izbach Przemysłowo-Handlowych, w myśl którego Izby spełniają przekazane im ustawami i rozporządzeniami czynności z zakresu działania odpowiednich władz państwowych bądź w zupełności, bądź w zastępstwie, bądź ku pomocy wymienionych władz, jak np. sprawowanie nadzoru w kierunku przestrzegania przepisów eksportowych przez odnośne przedsiębiorstwa (p. rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu z 16 czerwca 1931 poz. 503 Dz. Ust. i i.).

Z wszystkich powyższych powodów NTA uznał, że władze wymiarowe, nakładając opłaty na pojazdy mechaniczne Izby Przemysłowo-Handlowej w Wilnie, uchybiły przepisowi art. 10 p. 2 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust., w związku z art. 30 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 15 lipca 1927 o Izbach Przemysłowo - Handlowych poz. 591 Dz. Ust., wobec czego uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

444.

PAŃSTWOWY FUNDUSZ DROGOWY.

Opłaty od pojazdów mechanicznych: Pomorskie Stowarzyszenie Ubezpieczeń w Toruniu — obowiązek podatkowy.

Pomorskie Stowarzyszenie Ubezpieczeń w Toruniu nie podpada pod pojęcie „władz i urzędów“ w rozumieniu przepisu p. 2 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust.[1]).

Wyrok NTA z 2 czerwca 1933 l. rej. 7944/31 w sprawie Pomorskiego Stowarzyszenia Ubezpieczeń w Toruniu przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Toruniu w przedmiocie opłat na Państwowy Fundusz Drogowy.

...Skarżąca strona, przyznając, iż Pomorskie Stowarzyszenie Ubezpieczeń w Toruniu nie jest władzą, domaga się zwolnienia od spornych opłat na rzecz Państwowego Funduszu Drogowego, stojąc na stanowisku, iż sam charakter Stowarzyszenia, jako samorządowej instytucji publiczno-prawnej, uzasadnia zwolnienie od opłaty na zasadzie p. 2 art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 o Państwowym Funduszu Drogowym poz. 81 Dz. Ust.

Stanowiska tego jednak nie uznał NTA za trafne.

Ustawa z 3 lutego 1931 w art. 10, o ile chodzi o Państwo i samorząd, czyni różnicę z jednej strony między władzami i urzędami państwowemi i samorządowemi (p. 2), a z drugiej strony między przedsiębiorstwami państwowemi wymienionemi (p. 3) oraz przedsiębiorstwami i zakładami miejskiemi określonego bliżej rodzaju (p. 4). Zwolnienia zatem od opłat, ustanowionych m. i. w art. 6, nie przysługują ani Państwu ani związkom samorządowym jako takim, czyli nie mają charakteru generalnego, lecz odnoszą się do pojazdów m. i. „władz i urzędów“. W tym związku ustawa mogła mieć na myśli jedynie pojazdy u ż y w a n e przez władze i urzędy, gdyż władze i urzędy, jako o r g a n a czy to państwa, czy to „samorządu“, własnej osobowości nie posiadają.

Nie podaje natomiast ustawa dla swoich celów definicji określeń „władze“ i „urzędy“. Należy przeto uznać, że ustawa używa tych wyrazów w znaczeniu ogólnem, a więc wiąże pojęcie to z uprawnieniem wydawania orzeczeń i zarządzeń, wiążących nazewnątrz, względnie ze spełnianiem pewnego przedmiotowo czy też terytorjalnie wydzielonego zakresu funkcyj państwowych.

---

[1]) Tak samo orzekł NTA wyrokiem z 2 czerwca 1933 l. rej. 3412/32 co do Ubezpieczalni Krajowej w Poznaniu.

Jak to wynika ze statutu Stowarzyszenia, jak również i z treści skargi, organa Stowarzyszenia nie podpadają pod kategorję „władz i urzędów“ w określonem wyżej pojęciu.

Z powyższego wynika, iż skarżące Stowarzyszenie nie może domagać się ze skutkiem zwolnienia od spornych opłat na zasadzie p. 2 art. 10 powołanej wyżej ustawy.

Gdy pozatem skarżące Stowarzyszenie nie twierdzi, że należy do kategorji instytucyj względnie zakładów, wymienionych w p. 4 art. 10 ustawy, przeto należało oddalić skargę, jako nieuzasadnioną.

445.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Przestępstwo z art. 7 u. k. s.

1) Istotą przestępstwa w art. 7 u.k.s. przewidzianego jest udzielenie pomocy sprawcy przestępstwa podstawowego, by go uchronić od kary; każde zachowanie się winnego, do tego celu zmierzające, jest przestępstwem dokonanem a nie usiłowanem, bez względu na to, czy zamierzony cel został osiągnięty.

2) Art. 7 u. k. s. wyłącza stosowanie art. 170 k. k. z r. 1930.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 29 stycznia 1932 II. 2 K. 1450/31.

446.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Uszczuplenie należności celnych.

1) Czyn, niepolegający na uchyleniu się od kontroli celnej, chociażby skutkował uszczuplenie należności celnych, nie podpada pod art. 45 i 46 u.k.s.

2) Winnym natomiast uszczuplenia należności celnych, w rozumieniu art. 45 i 46 u.k.s. jest ten, kto naruszył przepisy o kontroli skarbowej ruchu towarów przez linję celną, ulegających opłacie celnej i tym sposobem spowodował lub mógł spowodować uszczuplenie należności celnych.

3) Samowolne wprowadzenie na rynek pończoch, których przywóz do Polski jest zakazany i ulegających opłacie celnej, a odprawionych bez cła pod warunkiem poszarpania ich na szmaty — jest przestępstwem z art. 46 u.k.s.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 19 lutego 1932 II. 1K. 1398/31.

447.

PRZESTĘPSTWA Z USTAWY KARNEJ SKARBOWEJ.

Nieumyślne sprowadzenie towarów z „kontyngentów gdańskich“[1]).

W myśl art. 5 u. k. s. przestępstwo z p. 2 art. 133 u. k. s. i § 2 lit. b) art. 134 u. k. s. może być popełnione także nieumyślnie, t. j., gdy sprawca mógł lub powinien był przewidzieć, że sprowadzone do Polski towary pochodzą ze wspólnej z Gdańskiem zagranicy, a do Gdańska zostały wprowadzone jedynie w ramach t. zw. „gdańskich kontyngentów“.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 6 czerwca 1933 3 K. 391/33.

SN, po rozpoznaniu kasacji Antoniego B., oskarżonego z art. 46, 133 i 134 u. k. s., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Bydgoszczy z 6 lutego 1933, na zasadzie art. 529 i 577 k. p. k. kasację oskarżonego oddalił.

... Błędny jest pogląd wyrażony w kasacji, jakoby przestępstwo z p. 2 art. 133 i § 2 b) art. 134 u. k. s., polegające na wprowadzeniu do Polski z wspólnej zagranicy gdańskich towarów kontyngentowych, było wyłącznie przestępstwem umyślnem i wymagało ustalenia, że oskarżony wiedział o tem, że towary te pochodzą ze wspólnej zagranicy, a do Gdańska zostały wprowadzone jedynie na zasadzie art. 212 umowy polsko-gdańskiej z 24 października 1921 poz. 139/22 Dz. Ust. w ramach przyznanych Gdańskowi kontyngentów. W myśl bowiem art. 5 u. k. s. przestępstwo z p. 2 art. 133 i § 2 lit. b) art. 134 u. k. s. może być popełnione także nieumyślnie i w tym wypadku wystarczy ustalenie, że sprawca mógł lub powinien był przewidzieć, iż sprowadzone przez niego do Polski towary pochodzą ze wspólnej z Gdańskiem zagranicy, a do Gdańska zostały wprowadzone jedynie w ramach t. zw. „gdańskich kontyngentów“.

Sąd w zaskarżonym wyroku ustala podmiotowe znamiona czynu przypisanego oskarżonemu, gdyż stwierdza, że oskarżony wiedział o źródle pochodzenia towarów. Wprawdzie w dalszym ciągu uzasadnienia sąd przyjmuje, iż oskarżony dopuścił się przestępstwa tylko nieumyślnie, gdyż jako kupiec mógł był przy dołożeniu należytej staranności stwierdzić pochodzenie sprowadzonych towarów, niemniej powyższa sprzeczność w ustaleniach wyroku — aczkolwiek jest oczywistem uchybieniem — nie może być w myśl p. a) art. 516 k. p. k. podstawą do uchylenia wyroku, skoro przestępstwo z p. 2 art. 133 i § 2 b) art. 134 u. k. s. ulega karze z art. 46 u. k. s., tak gdy jest popełnione z winy umyślnej, jak gdy jest nieumyślnem, — przyczem

[1]) Por. OPA, II, 270.

w obu wypadkach ustawowe granice kary pozostają te same. Ponadto sąd przyznał oskarżonemu wyjątkowo ważne okoliczności łagodzące z art. 31 u. k. s., a przyznanie ich uzasadnił właśnie tem, że oskarżony popełnił przestępstwo nieumyślnie. Uchybienie powyższe zatem także niczem nie obraziło praw oskarżonego (art. 513 k. p. k.), skoro skutkiem tego uchybienia było właśnie zejście poniżej ustawowego minimum kary z art. 46 u. k. s.

Z tych względów kasację, jako bezzasadną, oddalono.

448.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty drogowe: Podstawa prawna.

Opłaty za używanie dróg publicznych oraz dopłaty za nadmierne zużywanie takich dróg lub za osiąganie z nich szczególnych korzyści nie podpadają pod postanowienia ani art. 27 ani art. 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., lecz pobór ich opiera się na specjalnych przepisach, utrzymanych w mocy art. 30 powołanej ustawy.

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1933 l. rej. 9846/32 w sprawie Józefa Uniszewskiego w Piotrkowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie komunalnej opłaty drogowej na r. 1932/33.

...Sporna opłata opiera się na statucie, przewidującym „opłaty za prawo jazdy". Statut podaje jako źródło prawne tych opłat art. 27 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Według § 1 statutu opłatom za prawo jazdy po mieście podlegają wymienione w tym paragrafie środki przewozowe, a według § 2 do uiszczenia opłaty obowiązani są posiadacze odnośnych środków przewozowych. Opłaty są sztywne, całoroczne, ryczałtowe, różniczkowane jedynie według rodzaju środków przewozowych.

Według odpowiedzi władzy pozwanej opłata ma mieć charakter opłaty obowiązkowej, przewidzianej w art. 27 ustawy za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego. Lecz NTA, zgodnie ze swą dotychczasową judykaturą, uznał, że opłaty drogowe, czyli opłaty za używanie dróg publicznych, oraz dopłaty (opłaty specjalne) za nadmierne zużywanie takich dróg lub za osiąganie szczególnych korzyści z nich, nie podpadają pod postanowienia ani art. 27, ani art. 31 ustawy z 11 sierpnia 1923, lecz że pobór takich opłat ma miejsce na podstawie szczególnych w tej mierze wydanych przepisów, utrzymanych w mocy art. 30 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. W szczególności wynika ta wykładnia przepisów art. 27, 31 i 30 pod kątem widzenia „opłat drogowych" z wyroków NTA z 30 maja 1927 l. rej. 393/26 (Nr. 1219 Zbioru wyroków),

z 11 października 1928 l. rej. 3643/26 (Nr. 1525 Zbioru), a także z powołanego w wyroku z 27 maja 1930 l. rej. 3870/28 (Nr. 321 S Zbioru) wyroku z 18 lutego 1925 l. rej. 1507/24.

Powołanie się władzy pozwanej na § 18 rozporządzenia wykonawczego II Ministra Spraw Wewn. z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. jest z tego powodu chybione, ponieważ ten paragraf odnosi się właśnie nietylko do art. 27, ale także do art. 30 ustawy. Wymienionych przeto w tym paragrafie „opłat drogowych“ bynajmniej nie należy identyfikować z opłatami z art. 27 za używanie innych urządzeń i zakładów dobra publicznego, poza drogami.

Sporna opłata zaś jako opłata za prawo jazdy wogóle nie mogłaby uchodzić za opłatę za używanie urządzeń i zakładów.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za uzasadnioną i uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

449.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Pokrywanie kosztów budowy i utrzymania dróg gminnych. Wymiar świadczeń drogowych w naturze.

1) Gminom nie przysługuje prawo pobierania na budowę i utrzymanie dróg gminnych specjalnych opłat, natomiast mogą one korzystać z naturalnych świadczeń ludności w robociźnie pieszej i w środkach przewozowych lub świadczenia te zastępować opłatami.

2) Świadczenia drogowe w naturze wymierza się w stosunku do opłacanych podatków bezpośrednich; choroba lub wiek zobowiązanego nie mają wpływu ani na zwolnienie ani też na rozmiar tych świadczeń.

Wyrok NTA z 8 września 1933 l. rej. 1768/31 w sprawie Stanisława Szyczewskiego w Tomaszgrodzie przeciw Wydziałowi Powiatowemu Sejmiku Sarneńskiego w przedmiocie świadczeń drogowych na r. 1930/31.

...Prawo uchwalania świadczeń przez rady gminne na rzecz budowy i utrzymania dróg gminnych wypływa z wyraźnego postanowienia art. 29 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., który głosi, że „dla budowy i utrzymania dróg gminnych mogą rady gminne, względnie miejskie, oprócz opłat w gotówce uchwalać obowiązkowe dla mieszkańców gmin świadczenia drogowe w robociźnie pieszej i środkach przewozowych“.

Z zestawienia przepisów art. 19 ustawy drogowej, na który powołuje się skarżący, z przepisami art. 29 i 31 tejże ustawy wynika, że budowa i utrzymanie dróg gminnych dokonywa się w zasadzie

z ogólnych funduszów gminnych, że gminom — w odróżnieniu od wojewódzkich i powiatowych związków komunalnych — nie przysługuje prawo pobierania na cele drogowe specjalnych opłat, że natomiast gminy mogą przy budowie i utrzymaniu dróg korzystać z naturalnych świadczeń ludności w robociźnie pieszej i w środkach przewozowych lub świadczenia te zastępować opłatami.

Artykuły 29—33 ustawy drogowej nie przewidują żadnych warunków, które ograniczałyby rady gminne w ich prawie uchwalania świadczeń drogowych na budowę i utrzymanie dróg, zarzut przeto skarżącego, że świadczenia te mogą być stosowane tylko w nagłych wypadkach, nie ma oparcia w obowiązujących przepisach ustawy. Skarżący, jak widać z powołanego przez niego art. 28, miesza tu przewidziany przez ten artykuł obowiązek „przymusowego dostarczenia środków przewozowych i robocizny za opłatą" w wypadkach zagrożenia lub przerwania komunikacji, spowodowanego wypadkami żywiołowemi, ze świadczeniami, przewidzianemi przez art. 29 — 33 ustawy, których władze gminne mogą domagać się od mieszkańców gminy celem zaspokojenia normalnych potrzeb gospodarczych gminy, związanych z budową i utrzymaniem dróg. Ponieważ, jak wykazują akta, skarżący został pociągnięty do świadczeń tego ostatniego rodzaju, przeto jego zarzut, iż w konkretnym wypadku nie miały miejsca zdarzenia wyjątkowe, usprawiedliwiające stosowanie szarwarku, jest chybiony.

Podmiotowe zwolnienia od obowiązku szarwarkowego wymienia art. 33 ustawy drogowej; artykuł ten nie przewiduje żadnych zwolnień od świadczeń w robociźnie pieszej, w szczególności z powodu wieku, stanu zdrowia, stanowiska, stosunków rodzinnych zobowiązanego. Art. 30 wysokość świadczeń uzależnia od wysokości opłacanych przez mieszkańców gminy podatków bezpośrednich. Z treści tych artykułów wynika, że ustawa nie przewiduje obowiązku wykonania świadczeń osobiście przez zobowiązanego, gdyż w takim razie musiałaby przewidzieć cały szereg podmiotowych zwolnień, i że wysokość tych świadczeń, uzależniona tylko od wysokości opłacanych podatków, może nawet przekroczyć możliwości fizyczne samego zobowiązanego. Obowiązek więc świadczeń, przewidziany przez art. 29—33 ustawy drogowej, wyraża się w stosunku do zobowiązanego mieszkańca gminy jako obowiązek wykonania świadczeń, wymienionych w art. 32, niekoniecznie jednak wykonania osobistego, mogą tu bowiem wchodzić w rachubę również postronne siły robocze, jak np. członków rodziny, służby folwarcznej, najemne lub t. p. W świetle tych rozważań zarzuty skarżącego, że został pociągnięty do świadczeń pomimo choroby i późnego wieku i że wymierzone świadczenia są dla jednego człowieka fizycznie w ciągu rocznego okresu czasu

niewykonalne, są chybione, a to tem bardziej, że Urząd Gminy w konkretnym wypadku przewidział, zgodnie z postanowieniem art. 31, możność zastąpienia świadczeń osobistych opłatą pieniężną....

450.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Zwolnienie na obszarze b. zaboru austrjackiego duchownych od świadczeń szarwarkowych w robociźnie pieszej.

Przewidziane w § 83 ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Nr. 19 Dz. Ust. Kraj. zwolnienie duszpasterzy od obowiązku posług i robót nie zostało uchylone przez art. XV Konkordatu i nie jest sprzeczne z postanowieniem art. 33 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., wobec czego nie zostało uchylone przez art. 39 tejże ustawy.

Wyrok NTA z 17 maja 1933 l. rej. 351/31 w sprawie ks. Piotra Mekełyty, gr.-kat. proboszcza w Stebniku, przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Drohobyczu w przedmiocie powinności szarwarkowej.

Zwierzchność gminna w Bolechowcach nakazem z 10 lipca 1930 wezwała ks. Piotra Mekełytę, gr.-kat. proboszcza w Stebniku, do odrobienia powinności szarwarkowej (dwa dni robocizny pieszej i dwa dni robocizny konnej) lub do uiszczenia opłaty zastępczej. Odwołania przeciwko powyższemu wymiarowi nie uwzględnił Wydział Powiatowy w Drohobyczu orzeczeniem z 25 października 1930....

NTA rozważył, co następuje:

Według § 83 ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Nr. 19 Dz. Ust. Kraj. od obowiązku posług i robót zwolnieni są pasterze dusz. Jak to już niejednokrotnie wyjaśnił NTA, m. i. w wyrokach z 24 listopada 1930 w sprawie gr.-kat. probostwa w Bućniowie l. rej. 10/29, z 31 grudnia 1930 w sprawie gr.-kat. probostwa w Złoczowie l. rej. 5606/29, paragraf ten nie został uchylony przez art. XV Konkordatu, zawartego między Stolicą Apostolską a Rzecząpospolitą Polską.

Władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu wywodzi jednak, że zwolnienie duszpasterzy od obowiązku świadczeń, przewidziane w § 83, zostało uchylone przez postanowienia ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., przyczem powołuje się na art. 39 i 33 tej ustawy, z których pierwszy uchyla wszelkie postanowienia sprzeczne z ustawą drogową, drugi zaś wśród osób i instytucyj, zwolnionych od świadczeń i wyszczególnionych enumeracyjnie, nie wymienia osób duchownych.

NTA nie podzielił tego stanowiska władzy pozwanej, uznał natomiast, że postanowienie § 83 ustawy gminnej nie jest sprzeczne z po-

stanowieniem art. 33 ustawy drogowej, wobec czego nie zostało uchylone przez art. 39 tej ostatniej ustawy. Należy bowiem mieć na uwadze, że art. 33 ustawy drogowej wymienia tylko osoby i instytucje, zwolnione od świadczeń, polegających na dostarczeniu środków przewozowych, nie wymienia natomiast żadnego zwolnienia od świadczeń w robociźnie pieszej. Gdy zaś świadczenia te polegają w zasadzie na własnej fizycznej pracy mieszkańca gminy, trudno jest przypuścić, aby ustawodawca, ustanawiając obowiązek świadczeń od mieszkańców gminy jako takich, nie przewidywał żadnych podmiotowych wyjątków od tych świadczeń, t. j. aby, krępując rady gminne w wyborze środków przewozowych, pozostawił im pełne prawo pociągania do świadczeń osobistych wszystkich mieszkańców gminy, bez względu na ich wiek, siłę fizyczną, stanowisko społeczne, urzędowe i t. p. Raczej należy stanąć tutaj na stanowisku, że ustawodawca, ograniczając się w art. 33 do uregulowania kwestji zwolnień od świadczeń w środkach przewozowych, nie naruszył postanowień o zwolnieniach od świadczeń osobistych, przewidzianych w innych przepisach prawnych.

Z wszystkich powyższych względów NTA uznał, że władza wymiarowa, pociągając skarżącego do obowiązku świadczeń, oparła się na mylnej wykładni art. 33 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. i § 83 ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Nr. 19 Dz. Ust. Kraj., wobec czego uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

451.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od spadków.

O obowiązku opłaty przewidzianego w art. 16 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. samoistnego podatku komunalnego od spadków decydują przepisy, obowiązujące w chwili powstania przedmiotu opodatkowania, a więc w chwili otwarcia spadku.

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1933 l. rej. 5832/31 w sprawie Władysława Froelicha w Śleszynie Wielkim przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Gostyninie w przedmiocie podatku gminnego od spadków.

...W powołanym zarówno w odwołaniu, jak i w skardze wyroku z 17 grudnia 1928 l. rej. 3857/26 w sprawie Stanisława Cichockiego (Zbiór wyroków Nr. 1607) NTA orzekł i uzasadnił, że o obowiązku opłaty przewidzianego w art. 16 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. samoistnego podatku komunalnego od spadków decydują przepisy, obowiązujące w chwili powstania przedmiotu opodatkowania, a więc

w chwili otwarcia spadku. Gdy w rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, że śmierć spadkodawcy nastąpiła w dniu 5 lutego 1927, zaś statut, wprowadzający podatek komunalny od spadków na rzecz gminy Pacyna, został uchwalony przez Radę gminną dopiero 8 stycznia 1930, czyli że w chwili powstania przedmiotu opodatkowania jeszcze nie istniał, przeto do wymiaru tegoż podatku nie było w konkretnym przypadku podstawy prawnej. Argument zaskarżonej decyzji, iż podstawę wymiaru podatku w rozpoznawanej sprawie stanowiła ustawa z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., a nie statut, nie jest trafny, ponieważ nakaz płatniczy powołuje się na statut z r. 1930, jako podstawę wymiaru, a pozatem powołana wyżej ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, zawierająca w art. 16 tylko upoważnienie dla gmin miejskich i wiejskich do wprowadzenia tego podatku, nie stanowi jeszcze sama przez się tytułu do poboru tegoż podatku, dopóki gminy na zasadzie powyższego upoważnienia omawianego podatku nie wprowadzą w powziętych w sposób prawny uchwałach (statutach), zatwierdzonych przez właściwą władzę nadzorczą. Dopiero takie uchwały (statuty) stanowią tytuł do poboru podatku.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżoną decyzję za niezgodną z ustawą i orzekł jej uchylenie.

452.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Dla oceny, czy orzeczenie jest wydane bez jakiejkolwiek podstawy prawnej i czy z tego powodu może być uchylone na zasadzie art. 101 p. b) rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., nie są miarodajne okoliczności faktyczne, ujawnione dopiero po wydaniu orzeczenia, o którego uchylenie chodzi. (Teza).

Wyrok NTA z 29 marca 1933 l. rej. 10882/32 w sprawie Majera Berka Cyrlina w Pohoście Zahorodzkim przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie wydania stałego dowodu osobistego.

...Urząd Gminy Przyborowo stwierdził w poświadczeniu z 3 czerwca 1924, że Cyrlin był przed wojną (r. 1914) zapisany do ksiąg stanowych tejże gminy. Poświadczenie to oparto na zeznaniach, złożonych przez świadków E. i K. do protokółu z 3 czerwca 1924, w którym zaznaczono także, iż wspomniane księgi wywieziono do Rosji. Powołując się na powyższe poświadczenie, Starosta w Brześciu n/B. wydał w dniu 5 czerwca 1924 Cyrlinowi, jako obywatelowi polskiemu, dowód osobisty. Urząd Wojewódzki w Brześciu n/B. decyzją z 10 kwietnia 1929, powołując się na art. 101 p. 1 rozporządzenia Pre-

zydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., uchylił decyzję Starosty w sprawie wydania wspomnianego wyżej dowodu osobistego, a Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 16 października 1931 nie uwzględniło odwołania Cyrlina od tejże decyzji Urzędu Wojewódzkiego i zatwierdziło ją z powodów w niej przytoczonych.

Na to orzeczenie ministerjalne wniósł Cyrlin skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

W motywach zaskarżonego orzeczenia względnie zatwierdzonej niem decyzji Urzędu Wojewódzkiego zaznaczono, że według dochodzeń, przeprowadzonych dodatkowo, wiarygodność świadków E. i K. okazała się wątpliwa, że zeznania osób, nie zasługujących na wiarygodność, nie mogą służyć za podstawę do przyjęcia, iż skarżący był zapisany do gminy miejskiej lub wiejskiej albo do jednej z organizacyj stanowych na ziemiach byłego cesarstwa rosyjskiego, jakie weszły w skład Polski, że wobec tego brak podstawy do uznania, iż skarżący nabył obywatelstwo polskie na zasadzie art. 2 p. 1 ust. d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. i że skarżący, gdyby nawet był w dniu wejścia w życie tejże ustawy, t. j. w dniu 31 stycznia 1920, zapisany do jednej ze wspomnianych wyżej organizacyj stanowych, zachował na zasadzie art. VI Traktatu Ryskiego poz. 300/21 Dz. Ust. nadal obywatelstwo rosyjskie, ponieważ w dniu 30 kwietnia 1921 przebywał na obszarze Rosji i nie dokonał skutecznie opcji na rzecz obywatelstwa polskiego.

Jak z powyższego okazuje się, władza pozwana, powołując się na art. 101 p. 1 rozporządzenia z 22 marca 1928, ma widocznie na myśli postanowienia zawarte w ustępie, oznaczonym lit. b) tegoż przepisu.

Skarżący wywodzi, że zaskarżone orzeczenie nie ma oparcia w przepisie ostatnio wymienionym i w związku z tem podnosi m. i., że fakt jego przebywania w czasie krytycznym w Rosji nie był badany przed wydaniem dowodu osobistego z 5 czerwca 1924.

Zarzut ten jest trafny. Jak okazuje się z porównania postanowień art. 95—98, dotyczących wznowienia postępowania, z art. 101 lit. b) rozporządzenia, o którem mowa, prawodawca ma w tymże art. 101 p. 1 lit. b) na myśli jedynie wypadki, w których władza nadzorcza opiera się na stanie faktycznym, ujawnionym w postępowaniu dotyczącem decyzji, o której uchylenie chodzi. Gdy w niniejszej sprawie władza pozwana wzięła w rachubę okoliczności, dotyczące wiarygodności świadków E. i K. oraz pobytu skarżącego w Rosji, ujawnione dopiero po wydaniu wspomnianego wyżej dowodu osobistego, należało uznać, że zaskarżone orzeczenie nie ma uzasadnienia w przepisie, na którym je oparto.

Teza powyższa i sam wyrok pokrywają się częściowo z wyrokiem i tezą NTA z 28 kwietnia 1933 l. rej. 362/32 (OPA, II, 384), nietylko bowiem w obu przypadkach chodzi konkretnie o podobny przedmiot (sprawa wydania dowodu osobistego), ale także obie tezy wyrażają podobną myśl, chociaż ujętą cokolwiek odmiennie. Podczas gdy wyrok z 28 kwietnia 1933 wypowiada zasadę, iż miarodajny dla zastosowania przez władzę nadzorczą wynikającego z art. 101 lit. b) rozporządzenia o post. admin. prawa uznania decyzji formalnie prawomocnej za nieważną ma być nie ten stan faktyczny, który władza orzekająca za podstawę orzeczenia rzeczywiście przyjęła, ale ten, który powinna była przyjąć, to w wyroku niniejszym, a także w tezie, wypowiedziano negatywnie, że władza nadzorcza nie może przy unieważnieniu prawomocnej decyzji mieć na względzie okoliczności, które wyszły na jaw już po wydaniu tego prawomocnego formalnie orzeczenia. W obu jednak wyrokach wypowiedziano tem samem myśl, iż podstawą do zastosowania tego wyjątkowego uprawnienia władzy nadzorczej może być tylko stan faktyczny, który był, a raczej powinien był być podstawą unieważnionej prawomocnej decyzji.

Oba te wyroki grzeszą, zd. m., zbyt szerokiem pojmowaniem uprawnień władzy nadzorczej, wynikających z przepisu art. 101 lit. b). Jak już w glosie do wyroku NTA z 2 marca 1932 (OPA, I, 19) starałem się wykazać, art. 101 ma na myśli w odróżnieniu od przypadków, o których mowa w art. 99, 100 i 102 rozporządzenia o post. admin., orzeczenia formalnie wprawdzie prawomocne, ale dotknięte „ab initio" t. zw. bezwzględną nieważnością, co nawet wyraźnie zostało wypowiedziane przez dodanie jedynie w tym artykule, że decyzja w tych przypadkach uchylona zostaje jako nieważna. W glosie mojej wypowiedziałem się też całkiem stanowczo za stosowaniem do postanowień art. 101 lit. b) wykładni ścieśniającej, t. j. krępującej bardziej administrację, a to w interesie bezpieczeństwa i porządku prawnego.

Tymczasem zarówno w wyroku z 28 kwietnia 1933, jak i w wyroku niniejszym, NTA, chociaż uchyla orzeczenie władz, stosujących przepis art. 101 lit. b), ale czyni to z innych, proceduralnych raczej powodów, wychodząc przytem z założenia, iż w zasadzie zastosowanie uprawnień z art. 101 lit. b) mogło mieć tu miejsce. W mojem przekonaniu w obu przypadkach nie było zasadniczo podstaw do stosowania tego postanowienia, gdyż chodziło tylko o mylną ocenę dowodów w prawomocnem formalnie orzeczeniu, a taka mylna ocena nie czyni jeszcze decyzji wydaną „bez jakiejkolwiek podstawy prawnej" i nie stanowi t. zw. bezwzględnej nieważności. Decyzja taka jest co najwyżej decyzją, wydaną bez dostatecznej podstawy faktycznej.

Uznanie, iż w przypadkach takich niedopuszczalne jest stosowanie postanowienia art. 101 lit. b), nie jest niebezpieczne ze stanowiska interesu publicznego, gdyż wówczas z reguły albo znajdzie się podstawa do wznowienia postępowania z art. 95—97 pow. rozporządzenia, albo możliwem okaże się usunięcie niepożądanego stanu w drodze nowego postępowania, opartego na prawidłowym stanie faktycznym. Groźniejsze dla porządku i interesu publicznego jest nieposzanowanie nabytych praw i wynikająca stąd niepewność stosunków prawnych.

Dr. Jan Morawski

453.

POSTĘPOWANIE SPORNO - ADMINISTRACYJNE.

Zakres zastosowania postępowania sporno-administracyjnego.

Przepis zdania 1 art. 99 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej z 19

stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust., że postępowanie przed sądami administracyjnemi odbywa się według przepisów o postępowaniu sporno-administracyjnem, odnosi się tylko do postępowania przed wojewódzkiemi sądami administracyjnemi i wydziałami powiatowemi (miejskiemi), o ile one spełniają funkcje sądów administracyjnych (art. 94 ust. 1), nie dotyczy zatem wypadków, przewidzianych w art. 95 p. 2 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 23 czerwca 1933 l. rej. 352/31 w sprawie sporno-administracyjnej Michała Kowalskiego w Toruniu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Toruniu w przedmiocie wymiaru emerytury.

...W odpowiedzi na odwołanie powód — między innemi dla sprawy już nieistotnemi wywodami — wskazuje na to, że według art. 99 ust. 1 rozporządzenia z 19 stycznia 1928 postępowanie przed sądami administracyjnemi odbywa się według postępowania sporno-administracyjnego. O ile powód, powołując się na ten przepis, chciał wskazać, że Sąd a quo słusznie skargę jego rozpatrzył w tem postępowaniu, to zaznaczyć należy, że twierdzenie takie nie miałoby oparcia w powołanym przepisie, ponieważ art. 99 w ustępie pierwszym powołuje wyraźnie sądy administracyjne, wymienione w art. 94, a więc wojewódzkie sądy administracyjne i wydziały powiatowe (miejskie), o ile one spełniają nadal funkcje *sądów administracyjnych*; przepis art. 99 ust. 1 nie odnosi się więc do wypadków, gdy władze te na mocy wyjątkowego przepisu art. 95 p. 2 powołane są do rozstrzygania spraw pod pewnemi tam określonemi warunkami w *postępowaniu uchwałowem* po przeprowadzeniu rozprawy ustnej, przewidzianej w tem postępowaniu w § 119 ustawy o ogólnym zarządzie kraju. Wynika to zresztą także z dalszej części pierwszego ustępu art. 99, który, przepisując postępowanie uchwałowe dla wydziałów powiatowych (miejskich), cytuje wyraźnie art. 96 i 98, a więc nie wprowadza postępowania uchwałowego w wypadkach, gdy wydziały powiatowe (miejskie) spełniają na zasadzie cyt. art. 94 funkcje sądów administracyjnych....

454.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władz nadzorczych przy zatwierdzaniu preliminarza budżetowego.

Z treści § 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. wynika, że władzy nadzorczej służy prawo, o ile preliminarz budżetowy związku komunalnego zawiera pozycje, wymienione w § 4 p. g) tegoż rozporządzenia, zatwierdzania tego preliminarza w całości lub części podług swego uznania, a zatem i ba-

dania wszystkich pozycyj budżetowych ze stanowiska legalności i celowości (Teza).

Wyrok NTA z 16 czerwca 1933 l. rej. 7198/29 w sprawie Magistratu m. Gorlic przeciw Wojewodzie Krakowskiemu w przedmiocie wstawienia do budżetu podatku od protestowanych weksli.

...Tymczasowy Zarząd Powiatowy w Gorlicach, zatwierdzając preliminarz budżetowy m. Gorlic na r. 1929/30, orzeczeniem z 17 czerwca 1929 wprowadził do tego preliminarza zmianę, wstawiając w dziale VIII § 4 dochodów zwyczajnych kwotę 2.000 zł, jako wpływ z podatku od zaprotestowanych weksli. Od orzeczenia tego odwołał się Magistrat m. Gorlic do Wojewody Krakowskiego, który orzeczeniem z 7 października 1929 odwołania nie uwzględnił i orzeczenie Zarządu Powiatowego zatwierdził. W uzasadnieniu decyzji Wojewoda powołuje się na art. 14 i 38 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., § 3 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 10 lutego 1927 poz. 366 Dz. Ust. i § 10 i 1 rozporządzenia wykonawczego z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. i oświadcza, że zgodnie z powyższemi przepisami podatek od zaprotestowanych weksli na rzecz związków samorządowych pobierany jest z samego prawa łącznie z podatkiem państwowym, bez specjalnych uchwał tych związków, pobór zatem tego podatku jest niezależny od powzięcia odnośnej uchwały.

Skarżąc orzeczenie Wojewody do NTA, dowodzi Magistrat m. Gorlic, że treść przepisu § 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. nie pozostawia wątpliwości, że władzy nadzorczej służy prawo zatwierdzania tylko tych części budżetów, które zawierają pozycje przewidziane w § 4 lit. g) tegoż rozporządzenia lub takie, które opierają się na uchwałach związków komunalnych, podlegających zatwierdzeniu. Ingerencja zatem władzy do sprawy podatku od weksli protestowanych, jako ustawowo nieprzewidziana, jest niedopuszczalna, a § 58 rozporządzenia wykonawczego z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust., jako niezgodny z przepisem ustawowym, nie może być uważany za obowiązujący. Pozatem Magistrat oświadcza, że w obecnych warunkach gospodarczych Państwa uważa za nieracjonalne i niesprawiedliwe, aby z faktu tak ujemnego znaczenia, jak protest wekslu, czynić opodatkowanie. Na tem stanowisku stanęło i m. Kraków, które również wpływu z tego podatku w budżecie swoim nie przewidziało, i Wojewoda powyższy budżet bez zmian zatwierdził. Niema zatem podstawy do odmiennego traktowania tej samej sprawy w budżecie m. Gorlic.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę powołuje się na przepisy rozporządzenia wykonawczego Ministra Spraw Wewn. z 28

czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. oraz przepisy ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych i oświadcza, że pobór podatku od protestowanych weksli uważała za obowiązujący dla gminy, że więc nie wchodziła w ocenę celowości poboru tego podatku i że budżet m. Krakowa z pominięciem pozycji wpływu podatku od protestowanych weksli zatwierdziła przez przeoczenie, wobec czego następnie orzeczeniem z 15 września 1929 uchyliła odnośną uchwałę Rady Miejskiej m. Krakowa. W konkluzji wnosi Wojewoda o oddalenie skargi.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący Magistrat nietrafnie komentuje § 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. Z treści bowiem powyższego przepisu wynika, że o ile w preliminarzu budżetowym związku komunalnego przewidziane są pozycje, wymienione w § 4 p. g) tegoż rozporządzenia, wówczas preliminarz wymaga zatwierdzenia władzy nadzorczej. Wprawdzie w dalszym ciągu tegoż paragrafu jest mowa o zatwierdzeniu budżetu lub jego części, lecz z powyższego jedynie ten można wysnuć wniosek, że gdy wymienione wyżej pozycje znajdują się w preliminarzu, władza może poddać swojemu zatwierdzeniu budżet w całości lub też w odnośnej części. Tylko pod tym warunkiem da się osiągnąć cel zacytowanych przepisów. Skoro bowiem władza nadzorcza powołana została do kontrolowania sprawy celowości opodatkowania ludności przez związki komunalne, i to pod kątem widzenia oszczędzania płatników (rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924 wydane zostało jako rozporządzenie wykonawcze do ustawy z 11 stycznia 1924 o naprawie Skarbu Państwa i reformie walutowej poz. 28 Dz. Ust.) i ma prawo ewentualnie zakwestjonować lub skreślić zaprojektowany przez związek komunalny w preliminarzu podatek komunalny, władza ta nie może być pozbawiona prawa i możności skontrolowania w związku z tem wszystkich innych pozycyj wydatków i dochodów ze stanowiska ich legalności i celowości, z takiego bowiem tylko przeglądu może być wysnute należycie uzasadnione przekonanie o celowości zaprojektowanego opodatkowania ludności, względnie o możności skreślenia lub zmniejszenia tej pozycji dochodowej z jednoczesnem podniesieniem innej pozycji dochodowej lub zmniejszeniem preliminowanych wydatków.

Tak też ta sprawa została ujęta w § 58 rozporządzenia wykonawczego Ministra Spraw Wewn. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust. i niema podstawy do uważania tego ostatniego przepisu za nieobowiązujący, jako sprzeczny z zacytowanym wyżej § 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924, jako to dowodzi skarżący Magistrat.

Przechodząc do dalszych zarzutów skargi, NTA zauważa, że według treści art. 14 p. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem ure-

gulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. od weksli, przedstawionych do protestu, pobierany jest przez notarjusza względnie inne organa, uprawnione do sporządzenia protestu, łącznie z opłatą stemplową od protestu, podatek komunalny w wysokości ½% sumy wekslowej, i że zatem podatek powyższy, jak słusznie twierdzi władza pozwana, przypada gminom z mocy ustawy. Skoro więc odnośne sumy muszą wpłynąć do kas gminnych, gminy obowiązane są, zgodnie z §§ 2 i 4 pomienionego rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 czerwca 1924, w budżetach swoich je zamieścić.

Jeśli zatem władza pozwana zarządziła wstawienie do budżetu gminy m. Gorlic w dziale dochodów odnośnej kwoty, jako wpływu podatku od zaprotestowanych weksli, któryto podatek faktycznie do kasy pomienionej gminy wpłynąć musiał, to działała ona niewątpliwie w granicach ustawy, kontrolując prawidłowość układu budżetu.

Wreszcie zacytowany przez skarżącą gminę przykład gminy m. Krakowa, która również w budżecie swoim nie przewidziała wpływów z podatku od zaprotestowanych weksli i pomimo to uzyskała zatwierdzenie budżetu swojego przez władzę nadzorczą bez zmiany, nie może mieć znaczenia przy ocenie legalności zarządzenia władzy pozwanej w sprawie niniejszej; zresztą, jak to wynika z odpowiedzi władzy, miało tu miejsce przeoczenie, które następnie władza osobnem orzeczeniem z 15 września 1929 usunęła.

W tym stanie rzeczy NTA, nie znajdując podstawy do uchylenia zaskarżonego orzeczenia, oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

455.

SAMORZĄD.

Właściwość władz do orzekania w razie sporu związków samorządowych o uprawnienie do poboru dodatków do podatków państwowych.

Orzekanie, który związek komunalny jest uprawniony do poboru dodatków samorządowych do podatków państwowych, należy w wypadkach spornych do właściwych władz, sprawujących nadzór nad poszczególnemi związkami komunalnemi.

Wyrok NTA z 26 kwietnia 1933 l. rej. 7408/31 w sprawie Gminy Orzegów przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie przyznania dodatków do państwowych podatków przemysłowego i dochodowego, opłacanych przez Spółkę z ogr. odp. „Robur" w Katowicach.

... Gmina Orzegów pismem z daty 17 grudnia 1929 zwróciła się poprzez Komunalny Wydział Powiatowy w Świętochłowicach do Wydziału Skarbowego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach z żądaniem

uznania, że Spółka z ogr. odp. „Robur“, mająca siedzibę w Katowicach i opodatkowana podatkiem dochodowym oraz podatkiem przemysłowym od przedsiębiorstwa komisowej sprzedaży węgla, utrzymuje w obrębie gminy Orzegów oddzielny zakład handlowy sprzedaży węgla na rachunek własny i że wskutek tego dodatki komunalne do podatków dochodowego i przemysłowego, przypadających od tego zakładu, należą się gminie Orzegów.

Państwowa władza skarbowa, do której gmina się zwróciła, zarządziła dochodzenia, zmierzające do ustalenia stanu faktycznego pod kątem widzenia twierdzeń gminy, roszczącej sobie pretensje do wspomnianych dodatków, i na podstawie wyniku dochodzeń odpowiedziała zaskarżonem pismem Wydziałowi Powiatowemu, m. i., że firma „Robur“ nie jest odbiorcą na własny rachunek węgla, wydobywanego na kopalni Gothard w Orzegowie, lecz prowadzi przedsiębiorstwo komisowej sprzedaży m. i. tego węgla, którego siedzibą jest miasto Katowice, i że w związku z tem żądanie gminy nie ma uzasadnienia ustawowego.

To pismo skarżąca gmina bezpodstawnie uważa za orzeczenie w przedmiocie dodatków komunalnych. Wydział Skarbowy bowiem, jako władza państwowa, nie jest powołany do rozstrzygania roszczeń związków komunalnych, podnoszonych w płaszczyźnie postanowień art. 7 i art. 9 ustawy z 14 kwietnia 1924 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem poz. 47 Dz. Ust. Śl. z uwzględnieniem zmian, dokonanych ustawą z 17 maja 1926 poz. 24 Dz. Ust. Śl.

W płaszczyźnie dodatków komunalnych do podatków państwowych, o ile dodatki te nie są pobierane samodzielnie przez związki komunalne, w myśl art. 35 p. 2 powołanej ustawy funkcje (państwowych) władz wymiarowych ograniczają się do wymiaru i poboru dodatków komunalnych według norm, zakomunikowanych przez zarząd uprawnionego związku komunalnego (art. 39), od indywidualnych płatników odnośnych podatków i do wypłacania wpływów uprawnionym związkom komunalnym (art. 49). Ustalanie zaś, który związek komunalny jest uprawniony do poboru konkretnych dodatków, należy w wypadkach spornych do właściwych władz nadzorczych, sprawujących w toku instancyj nadzór nad poszczególnemi związkami komunalnemi. O właściwości władz nadzorczych zaś decydują postanowienia części IV ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Wśród tam wyszczególnionych władz niema Wydziału Skarbowego Urzędu Wojewódzkiego. Zaskarżone pismo zatem nie stanowi orzeczenia, przewidzianego w wyżej naprowadzonych przepisach ustawy, lecz ma ono jedynie cechy odpowiedzi wyjaśniającej władzy

skarbowej państwowej, sprawującej nadzór nad władzami podatkowemi I instancji, skierowanej do władzy nadzorczej samorządowej, bez przesądzenia prawnego ewentualnych roszczeń żalącego się związku komunalnego, zgłoszonych w ustawami przewidzianym trybie postępowania administracyjnego....

456.

POJAZDY MECHANICZNE.

Uzyskanie dowodu rejestracyjnego: Znaczenie zastrzeżeń, zawartych w umowie kupna samochodu.

Zastrzeżone w umowie kupna - sprzedaży samochodu odroczenie terminu przerejestrowania samochodu na nazwisko nowonabywcy do czasu uiszczenia przez niego ceny sprzedażnej nie jest wiążące dla władzy administracyjnej. (Teza).

Wyrok NTA z 14 marca 1933 l. rej. 2081/31 w sprawie Pejsacha Bryskiera w Warszawie przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie rejestracji samochodu.

...W skardze do NTA Bryskier wnosi o uchylenie zaskarżonego orzeczenia z powodu nieprawidłowej oceny dowodów i obrazy ust. 5 § 16 rozporządzenia Ministrów: Robót Publ. i Spraw Wewn. z 27 stycznia 1928 poz. 396 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

W myśl ust. 1 § 16 łącznie z ust. 1 § 19 rozporządzenia ministerjalnego z 27 stycznia 1928 poz. 396 Dz. Ust. dowód rejestracyjny, stwierdzający według § 11 p. a) jedynie dopuszczenie danego pojazdu do ruchu na drogach publicznych, wydaje wojewódzka władza administracji ogólnej właścicielowi pojazdu na skutek jego podania, przyczem w razie wątpliwości władza może w myśl ust. 5 § 16 tegoż rozporządzenia zażądać przedstawienia dowodu własności.

Z przytoczonych postanowień wynika: 1) że każdy pojazd mechaniczny powinien być zarejestrowany na nazwisko tej osoby, która jest jego właścicielem w chwili dopuszczenia go do ruchu na drogach publicznych, 2) że w razie przejścia zarejestrowanego pojazdu na własność innej osoby, nowy właściciel pojazdu obowiązany jest wnieść podanie do władzy administracyjnej o wydanie mu nowego dowodu rejestracyjnego, opiewającego na jego nazwisko i 3) że dla uzyskania dowodu rejestracyjnego na swoje nazwisko wystarcza przedłożenie przez nowego właściciela dowodu, stwierdzającego przeniesienie na niego prawa własności do danego pojazdu. Przy wydaniu więc dowodu rejestracyjnego na nazwisko nowego właściciela pojazdu władza administracyjna nie jest powołana do badania wzajemnych

pretensyj poprzedniego i nowego właściciela pojazdu, dotyczących wykonania przez nich poszczególnych warunków zawartej między nimi umowy, lecz winna się ograniczyć tylko do stwierdzenia tytułu przeniesienia prawa własności pojazdu. Wszelkie przeto zastrzeżenia, zawarte w umowie, a dotyczące odroczenia terminu wydania dowodu rejestracyjnego na nazwisko nowego właściciela pojazdu, mają jedynie znaczenie dla stron, lecz nie mają mocy wiążącej dla władzy administracyjnej, która przy wydaniu dowodu rejestracyjnego winna się kierować jedynie przepisami cytowanego wyżej rozporządzenia ministerjalnego, uzależniającego wydanie dowodu rejestracyjnego, jak to wyżej zaznaczono, jedynie od stwierdzenia tytułu własności.

W danym wypadku, jak to wynika z motywów zaskarżonego orzeczenia, zgodnych ze stanem sprawy w aktach uwidocznionym, władza pozwana orzekła o wydaniu dowodu rejestracyjnego, dotyczącego samochodu quaestionis, na nazwisko G. na podstawie następujących dowodów: 1) umowy kupna-sprzedaży, zawartej w dniu 21 kwietnia 1930 pomiędzy Bryskierem i K., stwierdzającej wyraźnie, że Bryskier „sprzedaje" K. samochód quaestionis za dobrowolnie umówioną cenę 6.414 zł 05 gr, płatnych ratami w terminach ściśle w tej umowie oznaczonych, i 2) pisemnego oświadczenia K. z 9 października 1930 o zrzeczeniu się przez niego wszystkich praw, wynikających z przytoczonej umowy bez żadnych zastrzeżeń na rzecz G. Wobec tego nieuzasadniony jest zarzut skargi co do obrazy ust. 5 § 16 wyżej cytowanego rozporządzenia ministerjalnego, ponieważ wymagane tym przepisem dowody własności zostały władzy administracyjnej przedłożone, a co do oceny tych dowodów w tym zakresie, w jakim ona może podlegać kontroli NTA w postępowaniu kasacyjnem, NTA również nie mógł się dopatrzeć nieprawidłowości, ponieważ dokonana przez władzę pozwaną ocena znaczenia tych dowodów, a w szczególności umowy, zawartej pomiędzy Bryskierem a K. w dniu 21 kwietnia 1930, była zupełnie zgodna z postanowieniami art. 1583 K. C., według którego sprzedaż jest zupełną pomiędzy stronami i kupujący nabywa z prawa własność względem sprzedawcy z chwilą, gdy się umówiono o rzecz i cenę, chociażby rzecz nie była jeszcze wydana, ani cena zapłacona; skarżący zaś nie twierdzi i nie twierdził również w toku postępowania administracyjnego, żeby wymieniona sprzedaż została zawarta pod warunkiem zawieszającym lub rozwiązującym, któryby odraczał przeniesienie prawa własności na nabywcę lub przywracał rzeczy do tego stanu, jaki istniał przed sprzedażą.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6

KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK. PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA